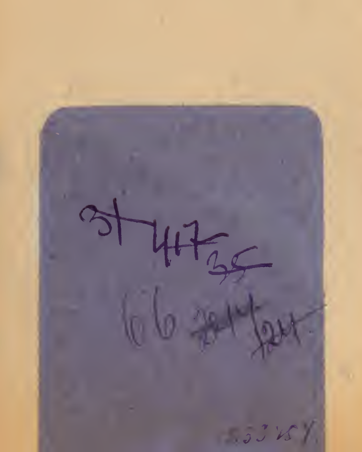
ПРОФ. Н. Р. ВЕЙЦМАН

АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО ДАННЫМ УЧЕТА

(СЧЕТНЫЙ АНАЛИЗ)

В/О „СОЮЗОРГУЧЕТ"
РЕДАКЦИОННО-ИЗДАТЕЛЬСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ
МОСКВА 1933


31 417 35
66

Проф. Н. Р. ВЕЙЦМАН

АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО ДАННЫМ УЧЕТА

(СЧЕТНЫЙ АНАЛИЗ)

Издание пятое (переработанное)

В/О „СОЮЗОРГУЧЕТ"
РЕДАКЦИОННО-ИЗДАТЕЛЬСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ
МОСКВА—1938

Отв. редактор *Я. С. Венгеровский*
Редактор РИУ *И. Г. Хачкин*
Техн. редактор *А. С. Новикова*
Выпускающий *Е. Г. Островская*
Обложка работы художника *Спасского*
Сдано в набор 1 VII 1938 г. Подписано в печать 10 VIII 1938 г. ф. б. 62×94$^{1}/_{16}$ 14$^{1}/_{4}$ п. л. уч.-авт. л. 18. Тираж 15 000 экз. Зак. 2412
Уполн. Мособлгорлита Б—6419
Тип. изд-ва „Крестьянская газета", Москва, Сущевская, 21

Предисловие к 5-му изданию

В пятом издании настоящего труда дается дальнейшее развитие и углубление приемов исследования деятельности предприятий по данным учета.

Гигантский рост нашего социалистического хозяйства, высокие темпы социалистического воспроизводства предъявляют повышенные требования к анализу.

Анализ должен быть в еще большей степени поставлен на службу непосредственным интересам производства, способствуя выявлению и мобилизации всех имеющихся резервов, помогая разоблачению фактов очковтирательства и вредительства.

В новом издании автор развил и углубил те главы своей книги, в которых речь идет о способах непосредственного контроля выполнения количественных и качественных показателей техпромфинплана предприятий. Наибольшей переработке и развитию подверглись главы III («Анализ выполнения производственной программы») и IV («Анализ себестоимости»). Можно сказать, что в основном эти главы написаны заново. Несколько расширена также глава V («Анализ использования средств»). Отдельно автор остановился на вопросах повышения аналитичности учета.

Пользуясь случаем, автор благодарит тех практиков, которые своей работой над живым цифровым материалом предприятий подтвердили и обогатили выдвинутые автором методические установки. Особенную благодарность автор выражает своим ученикам, предоставившим в его распоряжение ряд ценных иллюстративных данных, частично использованных в настоящей книге.

Москва, июнь 1938 г.

Глава 1

СУЩНОСТЬ АНАЛИЗА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (СЧЕТНОГО АНАЛИЗА)

§ 1. Использование данных учета для контроля хозяйственной деятельности

Контроль хозяйственных процессов является неотъемлемым и существеннейшим элементом учета. Тесная связь контроля и учета и их значение для планирования неоднократно подчеркивались Лениным и Сталиным.

Не меньшее значение придавал контрольным функциям учета Маркс. Во втором томе «Капитала», характеризуя роль учета, он писал: «Ведением счетных книг, куда относится и определение цен или исчисление товарных цен (калькуляция), движение это (капитала — *Н. В.*) фиксируется и контролируется» [1]. Укрепление этой связи и наиболее эффективное использование данных учета для контроля исполнения имеет весьма актуальное значение для нашего социалистического хозяйства.

Контрольные функции учета могут быть осуществлены с различной степенью углубленности. Чаще всего учетные данные используются для целей хозяйственной ориентировки и сигнализации, а также для наблюдения за действиями хозяйственных предприятий, с целью активного воздействия на процесс воспроизводства. Услуги, оказываемые учетом в этой области, весьма велики. Можно сказать, что каждый оправдательный и распорядительный документ, каждая счетная запись, а тем более каждая отчетная ведомость, вплоть до самой сложной из них — баланса, выполняют определенные контрольные задачи. Возьмем хотя бы такой простейший документ, как требование на отпуск сырья или материалов в производство. Документ этот позволяет одновременно проконтролировать мастера, выписавшего требование (в том смысле, что открывается возможность проверки соответствия вида, сорта и количества испрашиваемого материала названному в требовании заказу), и кладовщика, произведшего отпуск.

[1] К. Маркс, «Капитал», т. II, изд. 1931 г., стр. 82.

Еще отчетливее выступают контрольные свойства учета при регистрации хозяйственных актов. Если взять уже упоминавшиеся нами сырье и материалы, то данные систематического учета движения последних могут быть использованы для контроля складского хозяйства, в частности, для сигнализации об излишках материалов, о падении остатков ниже установленного минимума и т. п. Момент контроля в сфере текущей регистрации нередко играет настолько значительную роль, что он обусловливает введение в счетные планы ряда счетов, специально предназначенных для выполнения чисто контрольных задач. К таким счетам относятся, например, счет исполнения техпромфинплана, позволяющий следить за тем, укладывается ли предприятие в преподанные ему плановые нормы себестоимости.

Нет надобности доказывать, как велико контрольное значение калькуляции.

Но наибольшее значение для целей хозяйственной ориентировки имеет сводная запись и ее важнейшая форма — периодическая отчетность. Этот вид учетных записей широко используется оперативными работниками для того, чтобы контролировать ход работы данного предприятия и ее соответствие плановым директивам, ибо «руководить — это значит проверять исполнение директив» [1].

Можно назвать ряд форм бухгалтерской и статистической отчетности, к которым наши хозяйственники проявляют постоянный и глубокий интерес. В области бухгалтерии это будет баланс, по справедливости считаемый зеркалом предприятия, калькуляции отдельных видов продукции и ведомость потерь и накоплений. Из статистических ведомостей наибольшее внимание хозяйственников привлекают прежде всего данные о выполнении плана в натуральном и ценностном выражении, срочные донесения о размерах и стоимости продукции, а также отчетные сведения о движении личного состава предприятия, о выполнении плана по зарплате и т. п.

Названные отчетные таблицы и еще ряд других привлекают к себе внимание хозяйственника прежде всего потому, что с их помощью он узнает о выполнении предприятием основных количественных и качественных показателей плана и в случае нарушения заданных норм получает своевременную об этом сигнализацию. Но, конечно, использовать цифры учета в указанном направлении хозяйственник сумеет лишь при условии, что смысл этих цифр ему ясен, если, иначе говоря, он в состоянии их прочитать.

Непременным условием правильной ориентировки в цифрах учета является наличие определенных базисных цифр, с которыми эти учетные данные могут быть сопоставлены. Поскольку учет есть прежде всего средство контроля за выполнением плана, всякое «чтение» учетных данных — это прежде всего парал-

[1] И. В. Сталин. Доклад на апрельском пленуме ЦК ВКП(б) 1928 г

лельный обзор цифр учета и цифр плана, их сравнение между собой. Поэтому в годовых отчетах наряду с учетными данными помещаются цифры плана, а также цифры предыдущего отчетного периода. Наличие последней категории цифр позволяет дать оценку тем изменениям, какие имели место за отчетный период в изучаемом хозяйстве, и характеризовать самые темпы этих изменений. Несложные таблицы, содержащие три таких цифровых ряда, оказываются весьма ценным средством для хозяйственной сигнализации. Вот несколько примеров, подтверждающих сказанное.

1. Себестоимость главнейших изделий станкостроительного завода за 1935 г., будучи сопоставлена с плановыми данными и итогами прошлого года, обнаружила следующие изменения:

Таблица 1

	Типы станков	Себестоимость		
		По отчету за 1934 г.	По плану на 1935 г.	По отчету за 1935 г.
1	Станок универсальный фрезерный	13 727,87	11 402	13 313,59
2	„ горизонтальный „	13 560,43	11 330	12 730,93
3	„ вертикальный „ тип 1 .	14 374,56	12 361	13 111,36
4	„ „ „ „ 2 .	85 072,23	38 674	44 110,04

Сравнение трех цифровых колонок позволило получить ряд сигналов весьма существенной важности. Первый и основной из них — это невыполнение заводом плановых директив в части себестоимости по всем видам станков, наиболее значительное (если исходить из относительной величины отклонения) по универсальному фрезерному станку. За год стоимость этого станка осталась почти стабильной (уменьшение на 414 руб., или всего на 3%). Станки горизонтальный и вертикальный тип 1 дают несколько более удовлетворительную картину сдвигов сравнительно с 1934 годом. Весьма значительно снизилась за год стоимость вертикального фрезерного станка тип 2, что несомненно является свидетельством освоения заводом этого нового для него типа машин.

2. План выпуска продукции по заводу мерительных инструментов на 1935 г. был в денежном выражении заводом значительно перевыполнен. Вместо намеченного по плану выпуска в 19,4 млн. руб. завод дал готовой продукции на 22,9 млн руб. (в неизменных ценах 1926/27 г.). В сравнении с 1934 г., когда весь выпуск равнялся лишь 11,7 млн. руб., прирост был еще более значительным. Однако простого сопоставления учетных и плановых данных оказалось достаточно, чтобы внести в первоначальную положительную оценку результатов работы завода существенный корректив. Вот это сопоставление (см. табл. 2).

Таблица отчетливо показывает, что перевыполнение плана достигнуто ценой весьма нежелательных сдвигов в ассортименте продукции. Плановая сумма выпуска перекрыта, главным образом, по наиболее освоенным в 1934 г. и простым видам изделий (калибры гладкие и скобы), в то время как по сложной продукции — микрометрам и особенно резьбовым калибрам — план недовыполнен в значительном проценте. Несмотря на четкие директивы плана, предписывавшего сокращение выработки простейших изделий — скоб, выпуск последних не только не уменьшился, но возрос в сравнении с 1934 г. почти вдвое. Аналогичная картина наблюдается и по гладким калибрам.

Таблица 2

Наименование изделий	Выпуск (в штуках)		
	Фактический за 1934 г.	Плановый на 1935 г.	Фактический за 1935 г.
1. Микрометры	9 091	12 095	9 758
2. Штангенциркули	7 562	10 500	11 518
3. Плитки Иогансена (комплекты)	175	570	619
4. Калибры гладкие	29 007	21 500	41 864
5. » резьбовые	5 131	15 165	8 233
6. Скобы предельные	35 576	24 370	67 905
7. Кольца резьбовые	4 169	9 955	7 307

«Чтение» учетных данных, одним из важнейших элементов которого является, как уже указывалось выше, сравнение с цифрами плана и предыдущего периода, представляет собой, однако, лишь простейшую форму учетного контроля.

Было бы ошибочным думать, что контрольное значение учета исчерпывается только теми возможностями, какие открывает «чтение» его цифр. Учет при определенных условиях на основе предварительного теоретико-экономического анализа показывает, в силу каких причин те или иные хозяйственные явления возникли и как они были связаны с другими положительными и отрицательными явлениями в данном хозяйстве.

Теоретико-экономический анализ требует прежде всего внимательного изучения работы предприятия под углом зрения важнейших решений партии по хозяйственным вопросам, являющихся конкретизацией учения Маркса — Ленина — Сталина в вопросах построения социалистического общества. Такими важнейшими директивами являются шесть исторических условий товарища Сталина, решения партии и правительства, обобщение опыта стахановского движения.

Подобное расширение задач учета влечет за собой коренное изменение условий его использования: учетные данные уже не просто рассматриваются как некие окончательные итоги, но подвергаются дальнейшей обработке, и приводятся в связь с другими учетными сведениями. Действия, в этом случае совершаемые и обладающие всеми чертами исследования, образуют последовательную систему приемов, известных под именем анализа деятельности предприятия по данным учета, или сокращенно — «счетного анализа».

Счетный анализ представляет собой естественное завершение учета и притом, как видно будет из дальнейшего, не только бухгалтерской его ветви,, но и других отраслей. Именно в анализе контрольная функция учета, а следовательно и его воздействие на дальнейшее развитие социалистического производства получает свое полное раскрытие.

§ 2. Возникновение и развитие анализа в условиях капитализма

Первые шаги в деле применения данных учета для оценки деятельности отдельных предприятий мы наблюдаем в таких странах развитого капитализма, как Германии и США [1].

Будучи вызван к жизни потребностями капиталистического хозяйства, счетный анализ, естественно, выполнял его «социальный заказ». Конкурентная борьба, в которой сильный беспощадно подавляет слабого, должна была стимулировать особое внимание к финансовому положению соперничающих предприятий. Отсюда та тщательность, с какой с самого начала были разработаны методы исследования ликвидности баланса, равно как другие приемы оценки финансового положения предприятия. Если мы обратимся к анализам балансов, которые в большом количестве печатаются в заграничной экономической прессе [2], то увидим, что упор в них всегда делается на финансовую позицию. Нередко такие балансы публикуются отдельными фирмами с чисто рекламной целью, чтобы обратить внимание держателей свободных капиталов на выгодность помещения средств в бумаги (акции, облигации), данной фирмы [3].

Подобные анализы весьма нередко имеют целью помочь «...прямому мошенничеству, которое, как известно... особенно искусно прикрывается отчетами и балансами, комбинируемыми так, чтобы надувать публику» [4].

За последние годы даже капиталистическая пресса вынуждена была многократно возвращаться к вопросу о преступном искажении балансов [5].

Неизмеримо меньшей разработке подверглись другие участки аналитической работы. Буржуазные экономисты, являющиеся апологетами капитализма, стремятся не к глубокой и всесто-

---

[1] В других промышленных странах работы по анализу появляются значительно позже.

[2] Речь в данном случае идет только о предприятиях, обязанных публичной отчетностью, балансы и счета прибылей и убытков которых доступны третьим лицам для обозрения.

[3] Образец такого анализа см. в нашей книге «Методика преподавания счетного анализа» на стр. 19—20 (объектом анализа является отчет акционерного общества Виккерс за 1930 г.).

[4] В. И. Ленин, Собр. соч., т. XXI, стр. 172, изд. 2-е, дополненное.

[5] Ярким образцом подобного искажения отчетных данных может служить отчет компании Крейгера за годы, предшествовавшие ее банкротству.

Вот что писала комиссия экспертов, ревизовавшая состояние акционерного общества «Крейгер и Толь». Предварительное обследование, произведенное при участии представителей английских кредиторов, установило, что баланс на 31 декабря 1930 г., дает крайне неправильную картину подлинного финансового положения компании. В соответствии с личными директивами инженера Крейгера в бухгалтерских книгах были сделаны записи в целях сокрытия долгов Крейгера и обществ, входящих в состав компании «Крейгер и Толь». С другой стороны, из бухгалтерских книг исчез ряд долгов компании обществам, примыкавшим к ней. Наконец в книги был вписан ряд крупных активов или в чрезвычайно преувеличенном размере или же из ранее занесенных записей и, таким образом,

ронней разработке методов аналитической работы, а к возвеличению капитализма. Анализ в условиях капиталистического хозяйства используется лишь в очень ограниченной степени и представляет собой одно из средств борьбы за повышение нормы эксплоатации.

Получив развитие в эпоху империализма, анализ в руках буржуазных экономистов является также средством прикрашивания капиталистической действительности «...стараясь выдвинуть на первый план частности и второстепенные подробности, усиливаясь отвлечь внимание от существенного...» [1]

Несколько более обширной оказалась сфера применения счетного анализа в Соединенных Штатах. Аналитики здесь особое внимание уделяют изучению *причин высокой (или, напротив, низкой) рентабельности предприятий*.

Как известно, в капиталистических предприятиях, на рентабельность оказывают влияние, с одной стороны, скорость обращения капитала (дающая возможность сократить пользование заемными средствами и, следовательно, экономить на процентах), а с другой — снижение стоимости производства в результате повышения нормы эксплоатации.

Осветить все эти вопросы на основе одной лишь сальдовой балансовой таблицы, конечно, не представляется возможным. Возникла поэтому потребность в анализе цифр хозяйственного оборота. Однако этот переход к углубленному анализу, сопровождавшийся, кстати сказать, значительным усовершенствованием самой техники аналитической работы, не был доведен до логического конца. Ряд существенной важности вопросов и сейчас остается вне орбиты внимания буржуазной счетно-аналитической мысли. Так, почти совершенно не разработана методика анализа калькуляции, правильнее сказать, разработка этой важнейшей проблемы ведется, но только в недрах отдельных предприятий и имеющиеся достижения весьма ревниво прячутся от

было выведено значительное увеличение прибыли за 1930 г. (см. П. Якимов, «Крах Крейгера», стр. 26—27)

Другой пример беззастенчивой фальсификации балансовых данных в капиталистических странах дает отчетность известной автомобильной фирмы «Андрэ Ситроен», обанкротившейся в конце 1934 г. В результате этого банкротства владельцы акций Ситроена потеряли до двух миллиардов франков. Между тем еще 15 декабря по этим акциям был выплачен дивиденд. Но, как выяснило расследование, баланс был подложный и дивиденды оказались фиктивными. Достаточно указать, что на балансе числилось на 786 млн. франков сумм в высшей степени сомнительных к получению (см. «Правду» от 7/I 1935 г.).

Искажением своих балансов не брезгал и концерн Круппа. «Крупп ухитрился за время с 1926 по 1929 гг всю полученную прибыль в сумме 28 млн. марок обратить на расширение своих предприятий, не выплатив акционерам никакого дивиденда. Это чисто семейное акционерное общество обращается со своим балансом с еще большей «свободой» чем это обычно принято в практике капиталистических предприятий» («Экономическая жизнь» 9/II 1931 г.).

[1] В. И. Ленин, т. XIX, изд. 2-е, стр 159.

«посторонних». Причина такого положения достаточна ясна: соотношение элементов, образующих себестоимость продукции, есть наиболее чувствительный и поэтому ревниво скрываемый от чужого глаза нерв всей хозяйственной политики капиталистического предприятия.

Антагонистический характер капиталистической хозяйственной системы кладет в Западной Европе и Америке жесткий предел росту анализа в смысле всестороннего раскрытия его контрольно-хозяйственных функций. Беспрепятственного развития счетного анализа следует ожидать поэтому не в странах, где он возник, а в той стране, где нет никаких тормозов для такого развития, где, напротив, его всячески поощряют. Этой страной является СССР со своей системой социалистического хозяйствования, в которой «борьба за внедрение в массы идеи советского, — государственного контроля и учета... есть величайшая, имеющая всемирно-историческое значение, борьба социалистической сознательности против буржуазно-анархической стихийности»[1]. Анализ как действенное орудие хозяйственного контроля и управления должен был найти и нашел в Советском союзе широчайшие возможности роста.

§ 3. Проблема счетного анализа в СССР

В дореволюционную эпоху вопросы счетного анализа в России теоретически совершенно не разрабатывались. Что касается практического применения анализа, то таковое имелось лишь в практике банков и преследовало узкие цели проверки кредитоспособности клиентуры. Некоторый интерес к вопросам анализа стал проявляться в период войны в связи с возникновением значительного числа потребительских обществ и их союзов. Союзы эти, широко кредитуя низовую кооперативную сеть, естественно, стремились быть в курсе их финансового положения и поэтому занимались анализом балансов, хотя и в весьма элементарной форме.

Счетный анализ начинает развиваться лишь после Великой Социалистической революции. Особое внимание анализу начинает уделяться после перехода к новой экономической политике и реорганизации предприятий, ранее состоявших на госбюджете, в самостоятельные организации, действующие по принципу безубыточности и хозяйственного расчета, но вместе с тем руководимые из единого хозяйственного центра. Органы регулирования и планирования оказались теми очагами, где возникла широкая практическая работа по анализу отчетов, поступающих из подведомственных предприятий.

В условиях социалистического общества и содержание анализа и его задачи стали совершенно иными. Плановое социалистическое хозяйство создало для счетного анализа такие возможно-

[1] В. И. Ленин. Собр. соч., т. XXII, стр. 451, изд. 2-е, дополненное.

сти, каких он не мог никогда иметь при капитализме. В частности, с ликвидацией коммерческой тайны в распоряжении исследователя с самого начала оказался обширный материал, требовавший, конечно, глубокой и тщательной проработки, и поэтому перед научной мыслью с первых же шагов встала задача исследования не только баланса, но других учетных данных.

Особенно возрастает роль анализа в эпоху стахановского движения, этого мощного народного движения за высокую производительность труда.

Систематическое увеличение производительности труда является важнейшей задачей каждого советского предприятия. Но руководители социалистического предприятия и весь коллектив его рабочих и служащих должны знать те возможности, какими в этой области предприятие располагает, и те средства, при помощи которых они могут быть реализованы. Счетный анализ, исследуя весь процесс работы предприятия, вскрывая его хозяйственные достижения и недочеты, оказывает немаловажные услуги при мобилизации неиспользованных ресурсов социалистического предприятия.

Аналитик, оперируя разнообразными учетными данными и используя материалы общественных организаций предприятия (производственные совещания, печать, общие собрания), должен с особой тщательностью проанализировать происхождение и сущность отрицательных явлений в работе предприятия, стремясь вскрыть попытки обмана государства, очковтирательства, а подчас и прямого вредительства врагов народа.

Тов. Молотов в своем докладе на февральско-мартовском пленуме ЦК ВКП(б) 1937 г., говоря о задачах борьбы с троцкистско-бухаринскими и иными вредителями, диверсантами и шпионами, особо подчеркнул требование к хозяйственно-техническим кадрам быть честными в отношении к государству.

«Для того, чтобы поскорее выдвинуться, покрасоваться хотя бы на момент, иной раз и неплохие организаторы-хозяйственники идут на фальшь, на обман государства. А уж вокруг таких руководителей-карьеристов ищите кучу подхалимов и холуев, за спину которых так удобно прятаться всяким вредителям-мерзавцам. В наших условиях ослабление трудовой дисциплины на предприятиях и в учреждениях наруку только злейшим врагам трудящихся. В наших условиях потворство обману государства со стороны руководителей учреждений и предприятий, хотя бы для того, чтобы отрапортовать и похвастаться «успехами», или просто мягкотелость в этих делах — щель, в которую просовывают свою предательскую лапу диверсант, вредитель и шпион, которые ведь так нуждаются в «расположении» наших руководителей, чтобы пакостить государству. Без серьезной и постоянной борьбы за воспитание наших кадров в духе честного отношения к государству нельзя обеспечить успеха в решении великих задач социализма, нельзя по-

кончить с хищническими, мелкобуржуазными пережитками в сознании людей»[1].

Сейчас стало особенно ясным большое политическое значение внимательного и глубокого анализа учетных данных.

Процессы троцкистско-бухаринских и иных вредителей показали, что цифры учета подчас оказывались в руках врагов народа орудием очковтирательства и прикрытия их преступных замыслов и действий. В ряде случаев аналитики не смогли вскрыть лживости отчетов, которые составлялись врагами народа. Не подлежит сомнению, что при надлежащей политической бдительности лиц, занимающихся изучением данных учета, анализ, безусловно, окажется действенным средством, которое позволит вскрывать и во-время пресекать попытки под оболочкой искаженных цифровых данных прятать вредительскую работу.

§ 4. Содержание анализа

Мы подойдем всего ближе к содержанию анализа, если подчеркнем специфическое его свойство, как исследование деятельности социалистического предприятия при помощи учетных данных, с целью активного воздействия на процессы расширенного социалистического воспроизводства. Это исследование имеет строгую целеустремленность: в решающем большинстве случаев оно обусловлено необходимостью проверить выполнение плана предприятия за истекший отчетный период (год, квартал, месяц), наметить и формулировать те конкретные мероприятия и пути, которые должны обеспечить выполнение плана на последующий период.

Понятие «исследование деятельности социалистического предприятия по данным учета» нуждается, однако, в дальнейшем уточнении. Многие полагают, что процесс такого исследования слагается из двух моментов: а) описания хозяйственных явлений, или констатации определенных фактов и б) объяснения этих явлений, т. е. характеристики причин, их обусловивших. Совершенно бесспорно, что оба момента представляют собой необходимые звенья аналитического процесса, но, как мы дальше увидим, они его не исчерпывают. Констатация хозяйственных фактов есть первый шаг всякого анализа: этим путем определяется круг вопросов, подлежащих изучению, и самое направление аналитической работы. Помимо того, констатация представляет и самодовлеющий интерес: она сигнализирует оперативным работникам об отклонениях от базисных (прежде всего плановых) показателей. Чтение учетных цифр, о котором как о простейшей форме контроля с помощью учета мы говорили выше, в основ-

[1] В. М. Молотов, «Уроки вредительства, диверсии и шпионажа японо-немецко-троцкистских агентов», Партиздат, 1937 г., стр. 35—36.

ном представляет собой разбор данных учета именно под таким сигнализационным углом зрения.

Одной констатацией аналитик, однако, не вправе ограничиться. Аналитик — не пассивный регистратор фактов, он борец за здоровое, преуспевающее социалистическое хозяйство, за четкую плановую дисциплину. Поэтому, установив путем чтения учетных цифр общую картину состояния хозяйства на том или ином участке, аналитик неизбежно должен поставить и разрешить вопрос о той совокупности условий, под влиянием которых директивные установки оказались нарушенными. Условия эти должны быть раскрыты, природа их объяснена. Но немедленно возникает вопрос, каков должен быть характер такого объяснения: следует ли удовлетвориться одной лишь словесной аргументацией или же последнюю надо подкрепить соответствующими расчетами. Среди многих аналитиков распространено мнение, что аналитику вполне достаточно в устной или письменной форме изложить свои соображения о природе рассмотренных им явлений и что нет надобности подвергать собранные учетные цифры дополнительной обработке. Объяснение сущности хозяйственных явлений, имеющих место в данном предприятии, бесспорно представляет собой существенный элемент анализа. Но не следует переоценивать роли такой словесной интерпретации.

Отнюдь нередки случаи, когда объяснение (в силу малой осведомленности аналитиков в делах данной хозяйственной единицы или прямого нежелания пролить свет на те или иные моменты в работе предприятия) выливается в совершенно бессодержательную отписку. Вот примеры такого «анализа».

1. Аналитик Московского насосо-турбинного завода, характеризуя себестоимость продукции этого предприятия во II квартале 1936 г., ограничился приведением следующей примитивной таблицы:

Таблица 3

	II квартал (в % к 1935 г.)
Материалы	+17
Заработная плата	+0,6
Цеховые расходы	−0,7
Общезаводские расходы	−18,2
Специальные расходы	−1,2
Убытки от брака	−57,9
Заводская себестоимость	−3,5
По плану	+7,7

Эту таблицу аналитик сопроводил следующими комментариями: «Анализируя состояние себестоимости по кварталам, мы видим несколько странную картину. В то время как II квартал должен был дать повышение себестоимости, он дает, наоборот, снижение... Во II квартале на снижение повлияло уменьшение накладных расходов. Повысились зарплата и стоимость материалов. Стоимость материалов увеличилась вслед-

ствие удорожания чугуна, а зарплата — от выплаты премий по прогрессивной системе».

Аналитик «недоумевает» по поводу снижения себестоимости, даже не пытаясь приблизиться к разрешению вопроса. Трудно привести пример бо́льшей беспомощности аналитика и бо́льшей никчемности «анализа».

2. Не менее печальные результаты получаются, когда аналитик стремится автоматически сопоставить различные учетные данные, даже не давая себе труда выяснить как следует характер существующей между ними связи, и в силу примитивизма такого рода подхода к цифрам приходя к самым нелепым выводам. Вот иллюстрация к сказанному.

Сопоставление сметной и фактической величин цеховых расходов за 1937 г. по одному из заводов Главгормаша обнаружило следующую любопытную картину.

Таблица 4

№ по пор.	Статьи расходов (в тыс. руб.)	По смете	Фактически
1	Энергия всех видов и вода для производственных целей	1 650	277
2	Зарплата цехового персонала	732	530
3	Дополнительная зарплата	276	213
4	Начисления на зарплату	373	168
5	Расходы по охране труда	62	21
6	Содержание зданий, сооружений и инвентаря	688	518
7	Содержание машин, станков и оборудования	131	193
8	Износ малоценного и быстроизнашивающегося инструмента	179	258
9	Текущий ремонт	517	147
10	Мелкие недостачи, потери и порча материалов и продуктов в цехах	—	—
11	Расходы по реализации и отчисления в фонд изобретательства	27	49
12	Оплата простоев	—	19
13	Передвижение грузов, включая выгрузку, укладку и сортировку (внутризаводской транспорт)	427	139
14	Амортизация	448	377
15	Расходы, не предусмотренные предыдущими статьями	810	278
	В том числе:		
	а) Формовочный материал	30	45
	б) Вспомогательный труд при производстве работ	627	81
	в) „ материал, не поддающийся распределению	6	49
	Итого	6 320	3 187

Как же объясняет аналитик столь разительный разрыв между планом и исполнением? Буквально в таких словах: «Цеховые расходы по основным цехам предусмотрены в 6320 тыс. руб., израсходовано в абсолютных цифрах 3187 тыс. руб., т. е. 50%. При выполнении плана на 49,8% получим, что перерасход фонда по цеховым расходам выразится в сумме 40 тыс. руб.»[1].

[1] $3187 - \frac{6320 \cdot 49,8}{100} = 40$ тыс. руб.

Итак, аналитик находит весьма простой, с его точки зрения, прием для объяснения оказавшейся разницы. Он механически умножает итог сметы на поправочный коэфициент 0,498 и, сравнивая полученную им «корректированную» сумму с фактическим итогом затрат по цеховым расходам, выводит скромную цифру перерасхода в 40 тыс. руб. Нетрудно, однако, убедиться в том, что вся аргументация аналитика построена на песке. Порочна прежде всего попытка применить поправочный коэфициент огульно по всем статьям. Ведь значительная часть из этих статей относится к категории расходов постоянных. Перерасход или экономия по таким статьям, очевидно, вызваны какими-то другими обстоятельствами, но никак не сокращением объема производства. Но даже в отношении переменной части цеховых расходов приводимое аналитиком объяснение совершенно неудовлетворительно. Почему по статье «энергия и вода для производственных целей», наиболее по характеру своему близкой к разряду пропорциональных затрат, налицо не расход 800 тыс. руб., а только 277 тыс. руб.? На этот законный вопрос аналитик никакого ответа не дает. Главным образом не поясняет он, почему по инструменту получается обратная картина: перерасход на 44% при выполнении плана выпуска только на половину.

Несмотря на наличие столь резких и противоположных по своему характеру разрывов между сметными и отчетными данными, аналитик не высказал даже тени подозрения, что цифры сметы нереальны. Между тем подобная мысль была бы вполне естественна, так как на заводе в середине отчетного года было вскрыто вредительство.

Примеры эти показывают, как неудовлетворительно складываются результаты анализа, **если словесная аргументация аналитика не подкрепляется четким цифровым расчетом.**

Приведем теперь другие примеры, относящиеся к той же сфере анализа выполнения программы производства и изменения себестоимости, но в отличие от первой группы свидетельствующие о проделанной аналитиком над исходным цифровым материалом большой и методически продуманной вычислительной работе. Нетрудно будет убедиться, насколько **глубже и содержательней** стал анализ и как возросла его практическая ценность в результате таких действий аналитика.

1. По нефтеперегонному заводу им 26 Коммунаров имело место значительное невыполнение производственной программы, заданной на 1933 г. Размеры разрыва между директивой и фактическим выпуском продукции были исчислены аналитиком в следующей таблице:

Таблица 5

Группа продуктов	Выработано в 1933 г.		По плану на 1933 г.		% к плану
	Количество тонн	Сумма	Количество тонн	Сумма	
Осветительные масла	6 715,2	429,8	6 749,0	431,9	99,5
Смазочные масла (светл.) ...	15 157,5	2 067,2	21 505,2	3 851,4	53,7
Специальные масла	4 688,9	1 172,3	8 475,0	2 118,7	55,3
Топочные продукты	61 495,3	799,5	59 204,2	769,7	103,9
Прочие продукты	2 200,1	131,9	9 151,0	478,7	27,0
Полуфабрикаты	4 340,5	631,8	—	—	—
Ширпотреб из отходов нефти .	313,4	29,2	287,0	15,5	188,4
Итого продукция из нефти и дестиллатов	94 910,9	5 261,7	105 371,4	7 665,9	68,6

Решив не ограничиваться одной лишь констатацией этого разрыва, аналитик задался целью объяснить причины образования разрыва

в 2404,2 тыс. руб. и путем точного расчета установить, в какой мере органы самого хозяйства и внешние инстанции несут ответственность за создавшееся положение.

Производя расчеты, основанные как на данных бухгалтерии, так, в особенности, на обширном материале технического учета, аналитик свел полученные им окончательные итоги в следующую обобщающую таблицу:

Таблица 6

Сводка причин, влиявших на выполнение программы завода

Причины отклонения	Положительные: Сумма перевыработки в ценах 1932 г. (в тыс. руб.)	Положительные: % к плану	Отрицательные: Сумма недовыработки в ценах 1932 г. (в тыс. руб.)	Отрицательные: % к плану
Внепроизводственные причины				
1. Задержка в доставке сырья Нефтеторгом .	—	—	833,4	10,9
2. Некондиционность поступившего сырья .	—	—	148,1	1,9
3. Несвоевременная доставка реагентов—щелочи	—	—	268,9	3,5
4. Задержка сдачи управлением капитального строительства керосиновой батареи . . .	—	—	592,1	7,7
5. Несвоевременная установка управлением капитального строительства теплообменников	—	—	131,3	1,7
6. Нечеткость работы ж.-д. транспорта (неподача вагонов для готовой продукции, препятствовавшая освобождению аппаратуры, отказ в подаче вагонов для бочечной клепки)	—	—	307,1	4,0
Итого	—	—	2280,9	29,7
Внутризаводские причины				
7. Лучшее использование оборудования . .	844,0	11,0	—	—
8. Повышение качества выходов	70,0	0,9	—	—
9. Уменьшение потерь против плана	13,6	0,2	—	—
10. Простои мешалок из-за неподачи пара и воздуха	—	—	574,8	7,0
11. То же из-за недостатка рабочей силы . .	—	—	170,2	2,2
12. То же из-за сверхплановых ремонтов . . .	—	—	77,7	1,0
13. Повышенный брак в производстве	—	—	122,8	1,6
14. Неточность планирования	—	—	57,3	0,7
15. Прочие причины (нераскрытые)	—	—	48,1	0,6
Итого	927,6	12,1	1050,9	13,8
Недовыполнение программы	—	—	2404,2	31,4

Таблица развернула любопытную картину условий, под влиянием которых образовался разрыв в 2 404 тыс. руб. Наибольший интерес, бесспорно, представлял обзор внутризаводских факторов, положительно или отрицательно влиявших на выполнение программы. Факторы эти, как видим, по своему влиянию почти взаимно уравновешивались, что указывает на стремление хозяйственного руководства свести путем рационализации процесса обработки к минимуму недовыпуск продукции в той части, в которой ответственность целиком падает на внутризаводские органы. Руководителям завода не удалось, однако, парализовать вредного влияния «внешних факторов», и это в известной мере должно быть поставлено им на вид, ибо, как признал сам аналитик в своем заключении, нельзя снять с предприятия ответственности за «внешние» причины, хотя бы эти причины и казались на первый взгляд объективными.

Опираясь на произведенные им расчеты, аналитик получил возможность предъявить «счет» тем внутризаводским и внешним органам, по вине которых производственная программа не была выполнена. В первую очередь аналитик адресовал свои претензии к тресту, указав на необходимость предъявить поставщику (Нефтеторгу) жесткие требования о соблюдении им своих обязательств по кондиционности сырья и своевременности его поставки. Одновременно аналитик возложил на трест значительную долю ответственности за недостаточную увязку сроков строительства, ведущегося силами треста, с планом производства, утвержденным для завода. Аналитик установил также виновность отдела снабжения, допустившего перебои в закупке реактивов, и транспортного отдела, не принявшего мер к своевременному получению цистерн для налива. Особо подчеркнул аналитик неналаженность работы паросилового хозяйства, допустившего перебои в снабжении завода паром и воздухом. Ряд совершенно конкретных требований предъявил аналитик также к заводским органам, ведающим набором рабочей силы.

С некоторыми из расчетов, приведенных в таблице, мы познакомимся в главе «Анализ выполнения производственной программы». (Анализ произведен т. М. И. Стяжкиным (г. Горький).

При оценке показателей таблицы нельзя, конечно, упускать из виду, что хотя отдельные из указанных в ней факторов оказывают несомненное влияние друг на друга, их цифровой результат исчислен в предположении, что каждый фактор действует как бы изолированно. Полученные цифры не будут, конечно, полностью совпадать с результатом, какой получился бы, если бы разнообразные взаимозависимости между отдельными факторами были нам известны.

Совершенно очевидно, что итоги анализа должны были вызвать живейший интерес со стороны всех работников завода и лиц, к нему прикосновенных, и, несомненно, явились толчком к проведению ряда оздоровительных мероприятий, направленных к устранению обнаруженных анализом недостатков.

2. Сравнение фактических издержек производства с плановыми по московскому заводу гидротурбин и насосов за II квартал 1936 г. (с учетом изменений в ассортименте и объеме продукции) давало на первый взгляд право констатировать наличие экономии в 414,8 тыс. руб. Однако подробное изучение отдельных категорий затрат, выполненное аналитиком, обнаружило совершенно иную картину (табл. 7). Таблица позволила аналитику формулировать ряд выводов, резко отличных от первоначальных оптимистических суждений. Выводы эти, несомненно, заслуживают внимания администрации завода[1].

[1] Аналитик — инженер-экономист тов. Грановская. Тов. Грановская подвергла глубокому изучению учетные данные, которыми заводской аналитик сумел воспользоваться лишь для самых поверхностных бессодержательных констатаций (см. табл. 3).

Таблица отклонений фактической величины издержек производства от цифр плана за II квартал 1936 г.

Элементы издержек производства / Отклонения +перерасход —экономия	Материальные затраты (предметы труда)	Зарплата с начислением (труд)	Амортизация (средств труда)	Прочие денежные расходы	Всего затрат
Расход по плану (с учетом изменений в объеме и ассортименте продукции)	2 095,4	1 426,7	92,0	374,6	3 988,7
Расход фактический	1 689,3	1 514,4	87,7	282,5	3 573,9
Общая сумма отклонений	—406,1	+87,7	—4,3	—92,1	—414,8
Дефекты учета и планирования					
а) Просчеты в плане, обнаруженные при анализе	+226,6	—16,0	—	+60,6	+271,2
б) Затраты, не учтенные бухгалтерией	+127,6	+12,0	—	+3,7	+143,3
Реальный разрыв между отчетом и планом	—51,9	+83,7	—4,3	—27,8	—0,3
Факторы отклонений					
I. Подготовительные факторы					
1. Децентрализованная заготовка материалов	+1,2	—	—	—	+1,2
2. Доплаты и скидки за качество материалов и топлива	+3,4	—	—	—	+3,4
3. Перерасход кокса из-за плохого его качества	+13,1	—	—	—	+13,1
4. Неисправность заводов-смежников	—	—	—	+31,5	+31,5
Всего допроизводственных факторов	+17,7	—	—	+31,5	+49,2
II. Производственно-организационные факторы					
А. Экономия от лучшей организации производства					
1. Экономия на производственных нормах	—33,3	+4,1	—	—1,0	—30,2
2. Рационализаторские мероприятия, введенные в I квартале	—1,2	—	—	—	—1,2

Элементы издержек производств / Отклонения +перерасход —экономия	Материальные затраты (предметы труда)	Зарплата с начислением (труд)	Амортизация (средств труда)	Прочие денежные расходы	Всего затрат
3. Улучшение контроля за расходованием формовочных материалов	—26,7	—	—	—	—26,7
4. Рост выпуска продукции в ФЗУ	—	+1,3	—	—40,1	—38,8
Итого	—61,2	+5,4	—	—41,1	—96,9
Б. Пересмотр штатов и норм					
1. Введение новых норм	—	—11,7	—	—	—11,7
2. Изменения в расстановке и использовании рабочих и связанное с этим изменение их численности	—	—92,0	—	—	—92,0
3. Перевыполнение норм отдельными работниками	—	+29,5	—	—	+29,5
4. Невыполнение по заводу новых норм	—	—2,6	—	—	—2,6
Итого	—	—76,8	—	—	—76,8
В. Премии за повышение качества продукции					
1. Доплата за продукцию, сданную на „отлично"	—	+9,5	—	—	+9,5
Г. Чрезвычайные дополнительные выплаты					
1. Ремонт оборудования 1 и 2 мая	—	+13,2	—	—	+13,2
2. Расходы по инвентаризации на 1 апреля	—	+7,3	—	—	+7,3
3. Аккордные работы по переоценке материалов на 1 апреля . .	—	+1,7	—	—	+1,7
Итого	—	+22,2	—	—	+22,2
Д. Нарушение производственного режима					
а) Нежелательная „экономия"					
1. Недостаточное применение приспособлений и инструмента . .	—20,5	—	—	—	—20,5
2. Недоснабжение спецодеждой .	—5,7	—	—	—	—5,7
3. Неиспользование ассигнований по рационализаторским мероприятиям	—	—	—	—30,7	—30,7
Итого пункт „а"	—26,2	—	—	—30,7	—56,9

Отклонения +перерасход —экономия \ Элементы издержек производств	Материальные затраты (предметы труда)	Зарплата с начислением (труд)	Амортизация (средств труда)	Прочие денежные расходы	Всего затрат
б) Доплаты за отклонения от нормальных условий работы					
1. Неритмичная работа в цехах .	—	+33,5	—	—	+36,5
2. Сверхурочная работа в связи с ростом текучести в литейном цехе	—	+14,2	—	—	+14,2
3. Прочие доплаты рабочим . . .	—	+7,9	—	—	+7,9
4. Штрафы по косинусу „фи" . . .	+7,2	—	—	—	+7,2
Итого пункт „б"	+7,2	+58,6	—	—	+65,8
Е. Потери материалов и труда из-за сверхпланового брака	+10,6	+19,1	—	—	+29,7
Ж. Финансовые затруднения					
1. Штрафы из-за несвоевременной оплаты счетов	—	—	—	+9,0	+9,0
З. Прочие факторы					
1. Неравномерность отпусков . .	—	+29,5	—	—	+29,5
2. Аккордные выплаты, связанные с проработкой материалов по техпромфинплану и составлением плановой калькуляции	—	+6,5	—	—	+6,5
3. Премии сотрудникам отдела сбыта	—	+3,0	—	—	+3,0
4. Нерасшифрованные факторы .	—	+6,7	—4,3	+3,5	+5,9
Итого	—	+45,7	—4,3	+3,5	+44,9
Всего орган.-произв. факторов .	—69,6	+83,7	—4,3	—59,3	—49,5

Аналитик обнаружил прежде всего полную эфемерность якобы реализованной «экономии». Последняя оказалась не чем иным как результатом просчетов, допущенных плановыми и учетными работниками завода. Не удовлетворяясь устранением этой ошибки и не желая успокаивать себя незначительностью суммы разрыва между запланированными и фактическими затратами (0,3 тыс. руб.), аналитик занялся рассмотрением отдельных категорий производственных затрат и сразу обнаружил, что незначительная окончательная разница есть не более как равнодействующая многочисленных отклонений как положительного, так и отрицательного свойства. Выявилось прежде всего благотворное влияние на себестоимость возросшей производительности труда в силу введения новых

норм выработки и лучшего использования рабочей силы. Действие этого фактора в общей сложности должно было обеспечить заводу за вычетом расходов по премированию отличников и прогрессивке экономию в размере 94 тыс. руб. (см разделы Б и В таблицы). Эта сумма свободно могла возрасти до 160 тыс. руб. в результате лучшего контроля за расходованием формовочной земли и сокращения дотаций по ФЗУ. Однако техническое руководство завода не сумело закрепить это благоприятное положение. Нарушение производственного ритма вызвало ряд непредвиденых затрат, поглотивших значительную часть намечавшейся экономии. Разного рода доплаты обошлись заводу в 58 тыс. руб.

Разрыв был еще увеличен рядом непредусмотренных планом дополнительных выплат, не связанных непосредственно с производством (оплата инвентаризации, премии, аккордные работы), в совокупности достигших 31,7 тыс. руб. (см. разделы Г и З таблицы). Недостаточная борьба с браком, явившаяся, возможно, следствием погони за количественными показателями в ущерб качеству, обошлась заводу в 29,7 тыс. руб.

Наряду с указанными расходами и потерями, свидетельствовавшими о серьезных неполадках в организации производства и о недостаточно бережном отношении к фонду зарплаты, администрация завода допустила вредную «экономию» по таким статьям, реализация которых в сумме, предусмотренной планом, неизбежно содействовала бы увеличению эффективности производства (применение специальных приспособлений, рационализаторские мероприятия). Сомнительная польза этой «экономии» отчетливо выступает при сравнении ее с многочисленными статьями перерасхода.

При наличии всех перечисленных и других более мелких дефектов организационного и финансового порядка, ответственность за которые целиком несет хозяйственное руководство завода, естественно отошли на задний план те подготовительные факторы, которые со своей стороны вызвали повышение издержек на 49,2 тыс руб.

Анализ предопределил нереальность ссылок на «объективные» причины в оправдание явно неудовлетворительных качественных показателей работы завода за второй квартал (если бы такие попытки были сделаны) и явился образцом всестороннего проникновения аналитика в жизнь изучаемого хозяйства.

Все приведенные примеры наглядно демонстрируют ценность анализа, выходящего за пределы одной лишь словесной интерпретации отдельных хозяйственных факторов и ставящего себе целью раскрыть взаимодействие этих факторов и измерить значимость каждого из них.

Достоинства анализа, организованного таким путем, мы усматриваем в следующем:

А. Из аналитической работы, если не полностью, то в значительной мере устраняется произвольность суждений. Будучи вынужден строить все свои выводы на обоснованном расчете, аналитик лишается возможности подменять «логику цифр» своими личными соображениями. Это особенно существенно в тех случаях, когда в силу тех или иных мотивов аналитик склонен извинять недочеты в работе предприятия «объективными» причинами.

Б Появляется возможность более или менее точно определить значение каждого фактора, влиявшего на интересующие аналитика хозяйственные показатели (если таких факторов имелось несколько), и отделить главные факторы от второстепенных. Ясно, какое значение имеет последнее обстоятельство для установления срочности тех

мероприятий, которые необходимо осуществить для ликвидации недочетов, обнаруженных анализом. Анализ в данном случае как бы подсказывает порядок рационализаторских действий хозяйственного руководства во времени.

В. Конкретная форма анализа, обусловленная количественной оценкой (с большей или меньшей степенью точности) роли отдельных факторов, тормозящих или стимулировавших деятельность предприятия, придает всему аналитическому процессу оперативную значимость и заостренность и самый анализ превращает в орудие действенной борьбы за план.

Нельзя также упускать из виду, что требование полной конкретности анализа означает решительный удар по той манере квази-исследования, которая подменяет глубокую и всестороннюю обработку учетных цифр простым пересказом основных таблиц периодической отчетности, маскируя отсутствие глубокого исследовательского подхода к вопросу эффективной, но бессодержательной «беллетристикой».

Наши слова не следует понимать, как отказ от тщательной литературной обработки таких аналитических документов, как годовые отчеты, экономические обзоры и т. п., составляемых, в отличие от так называемых синоптических или бестекстовых анализов, в повествовательной форме. Мы подчеркиваем лишь необходимость гармонического сочетания в таких исследованиях цифры и слова.

Г. Всему аналитическому процессу сообщается бесспорность и доказательная сила, и само аналитическое заключение превращается в весьма важный контрольный документ.

Анализ не может быть обезличенным: всякий аналитик должен обладать способностью разглядеть за сложным переплетением хозяйственных факторов тех живых людей, которые руководят операциями всего предприятия и отдельных его частей.

Сказанное выше позволяет считать содержанием аналитической работы следующие моменты: а) описание хозяйственных явлений, б) объяснение причин их возникновения и в) численное выражение (измерение) значимости этих причин порознь и во взаимной связи.

В особенности следует подчеркнуть важность раскрытия в процессе анализа связей между изучаемыми явлениями. Успешность работы всякого предприятия в немалой степени зависит от действий других хозяйств, создающих предпосылки для нормального функционирования этого предприятия, и в еще большей мере от слаженности отдельных частей самого производственного механизма. Достаточно напомнить о влиянии на выполнение количественных и качественных показателей плана таких факторов, — вне предприятия действующих, — как своевременная отгрузка поставщиками сырья и материалов, качество работы заводов «смежников», исправность покупателей,

либо таких факторов организационно-технологического порядка, как брак полуфабрикатов и готовых изделий, диспропорция в образовании задела по отдельным заготовительным цехам, дефекты в работе паросилового хозяйства и т. п. Но если это так, то всякое счетно-аналитическое исследование должно быть направлено ко всестороннему раскрытию таких связей. Слова Маркса, что «исследование должно детально освоиться с материалом, проанализировать различные формы его развития, проследить их внутреннюю связь»[1], полностью могут быть отнесены к счетному анализу.

Именно исследование хозяйственных связей, облеченное в форму денежного или иного их измерения и позволяющее формулировать четкие выводы и конкретные предложения, есть то специфическое свойство, которое отличает анализ от первой стадии счетного контроля — констатации.

Отправляясь отсюда, мы подчеркнем следующее содержание счетного анализа: *анализ хозяйственной деятельности по данным учета или, сокращенно, счетный анализ, есть раскрытие и измерение путем обработки цифр учета действующих в предприятии хозяйственных факторов и их взаимосвязей с целью контроля выполнения плана этого предприятия, устранения допущенных в его работе ошибок и выявления возможностей дальнейшего хозяйственного роста.*

§ 5. Использование при анализе данных бухгалтерского, статистического и оперативно-технического учета

В приведенном выше определении было указано, что раскрытие и измерение хозяйственных связей счетный анализ осуществляет путем *обработки цифр учета*. Учетные сведения, следовательно, являются тем «сырьем», которым пользуется аналитик при построении своих выводов.

Практика знает три градации в обработке аналитических данных: а) обработку только одного источника учетных данных, б) обработку нескольких учетных источников в рамках одной отрасли учета и в) обработку учетных сведений, взятых из различных отраслей учета. Если в первых двух случаях мы имеем дело почти исключительно с цифрами бухгалтерского учета, то в последнем наряду с данными бухгалтерии широко используются сведения, черпаемые из промышленной статистики и оперативно-технического учета.

Необходимо подчеркнуть, что цифрами бухгалтерского учета пользуются при анализе особенно часто. Это объясняется в первую очередь тем значением, какое присуще бухгалтерскому учету как учету *денежному*.

---

[1] Послесловие ко 2-му изданию «Капитал» (см. изд. 1928 г., т. I, стр. XI).

Роль денежного измерителя на данном этапе советской экономики чрезвычайно велика. Вредные «теории» отмирания денег, которые еще несколько лет назад имели кое-где хождение, разоблачены как явно несостоятельные и вредительские и отвергнуты всем последующим ходом хозяйственного развития. «...деньги останутся у нас еще долго, вплоть до завершения первой стадии коммунизма, — социалистической стадии развития» [1].

Пользование денежным измерителем дает возможность увязать и подвергнуть сравнительной оценке самые разнообразные элементы хозяйственного процесса. Нет надобности подчеркивать, что столь существенная сторона оперативной работы всякого предприятия, как финансовая исчерпывающим образом может быть освещена только на базе данных денежного учета, организованного как учет бухгалтерский.

Обработка данных бухгалтерского учета способна охватить один или несколько видов учетных сведений. В первом случае задача аналитика сводится к такому видоизменению исходных цифр, в результате которого определенные хозяйственные явления и взаимосвязи выступают с бо́льшей рельефностью. Примером анализа, опирающегося на несколько учетных сведений, является анализ оборачиваемости средств, в котором одновременному и взаимоувязанному изучению подвергаются данные баланса и сведения о размерах реализации. Другой пример — анализ влияния, оказываемого на выпуск продукции ходом снабжения предприятия сырьем и материалом. Здесь также рассматриваются два источника цифровых данных: сумма товарной продукции и отчетность о движении материалов (см. главу III).

Однако нельзя ограничиться в анализе цифрами одного только бухгалтерского учета, необходимо одновременно с материалом бухгалтерии широко применять данные и других видов учета.

Наиболее существенным является тот аргумент, что все многообразие хозяйственных явлений не может быть охвачено в анализе одним лишь денежным измерителем.

Учет статистический и оперативный, в основном пользующийся натуральными показателями, этот пробел восполняет и, давая в руки исследователю цифры, отражающие влияние на работу предприятия факторов технологического и организационно-производственного порядка, открывает путь для серьезного технико-экономического анализа.

В значении натуральных показателей нетрудно убедиться, рассмотрев любой участок анализа. Возьмем, например, работу оборудования. Как известно, в ряде производств (машиностроение, металлургия, химия) себестоимость продукции в значительной, нередко даже в решающей части зависит от характера использования оборудования. Если мы не будем вовлекать в орбиту ана-

[1] И. В. Сталин, «Отчетный доклад о работе ЦК ВКП(б) XVII съезду ВКП(б)» январь — февраль 1934 г.

лиза такие данные, как машинное время, коэфициент использования полезного объема, часовую производительность станков и тому подобные показатели, то по тем выраженным в денежных статьях затратам, какие в калькуляционном листе непосредственно касаются оборудования (амортизация, стоимость ремонта, обтирки, смазки), мы далеко не сумеем оценить всего влияния работы и оборудования на себестоимость.

Другой пример — анализ затраченного в производстве живого труда. Оперируя данными бухгалтерского учета, аналитик в лучшем случае сумеет определить, как влияло на уровень себестоимости изменение производительности труда (критерием здесь будет размер отклонения за счет «норм», о способах расчета которого нам придется еще говорить в дальнейшем). Дальше установления этого факта аналитик не пойдет, если только не воспользуется богатыми материалами статистического учета (отчетностью по простоям и прогулам, данными о текучести кадров и т. д.), позволяющими характеризовать самый ритм трудового процесса, квалификацию участников производства, степень охвата их социалистическими формами труда — соцсоревнованием и ударничеством, и, наконец, результаты стахановского движения — этого высшего проявления творческой инициативы трудящихся.

Существенно важным для полноты анализа является, однако, не столько одновременное, сколько взаимоувязанное, комплексное использование цифр денежного и натурального учета.

Конечным выражением комплексного анализа различных учетных данных должен явиться вывод итогового показателя, который в денежной форме характеризует связь между изучаемыми явлениями.

Приведем несколько примеров комплексного использования данных денежного и натурального учета в процессе счетного анализа.

1. При анализе выполнения производственной программы завода пружин и шестерен выяснилось, что одной из причин недовыработки явились аварии. Аналитик поставил себе задачей определить сколь велик оказался ущерб, причиненный этими авариями производству.

Для решения указанного вопроса аналитик привлек: а) данные о выпуске продукции (в ценах 1926/27 г.) и о бюджете времени на обработку (в станкочасах) и б) статистическую отчетность по простоям, продолжительность которых также измерялась в станкочасах. Взаимоувязка тех и других данных позволила аналитику построить следующую таблицу[1]: (см. табл. 8).

Несмотря на известную упрощенность расчетов и вытекающую отсюда приближенность конечных денежных итогов картина получилась в достаточной мере отчетливая, и — что существеннее всего — роль фактора аварий в сокращении выпуска продукции выступила с предельной ясностью.

2. В процессе анализа работы доменного цеха одного из крупнейших металлургических заводов была поставлена задача выяснить, в какой мере на выполнение производственной программы влияли разнообразные

[1] Аналитик т. Фаворская (Москва).

Таблица 8

Наименование цехов	Предусмотрено по плану: Число станко-часов работы	Выпуск продукции в ценах 1926/27 г. (тыс. руб.)	Средняя производительность (в руб. на 1 станкочас)	Фактический простой оборудования вследствие аварий (в станкочасах)	Потери в выпуске продукции в ценах 1926/27 г. (тыс. руб.)
Цех шестерен	74 774	1261,6	17	22 708	386
„ холодной пружины	38 332	2223,6	58	6 146	356,5
„ горячей пружины	38 549	1254,1	32	11 027	352,8
Утильцех	4 144	60,0	15	1 159	17,5
	—	4799,3	—	—	1112,8

организационно-технологические факторы. Для решения этого вопроса аналитик привлек следующие данные статистического и оперативно-технического учета: сведения об общей продолжительности работы печей, сведения о простоях, коэфициэнты использования обьема печей плановые и фактические. В результате увязки этих показателей со сведениями о фактически состоявшемся и запланированном выпуске передельного чугуна аналитик сумел построить аналитическую таблицу следующего вида:

Таблица 9

Печи	Произведено в тоннах: План на 1937 г.	Фактически за 1937 г.	Изменение против плана в абсолютных количествах и %: Всего: Абсолют.	%	За счет изменения времени работы печей: Абсолют.	%	За счет использования объема печей: Абсолют.	%
Печь А	362 250	299 997	—62 253	—17,2	+1 049	+0,3	—63 302	—17,5
„ Б	470 000	476 328	+6 328	+1,3	—	—	+6 328	+1,3
и т. д.								

Разрыв между планом и исполнением был вычислен только в тоннах, но его, конечно, без всякого труда можно было перевести и в денежное выражение.

Не подлежит сомнению, что в ближайшие годы мы будем свидетелями еще более тесной аналитической увязки всех видов учета.

§ 6. Научные предпосылки анализа

Сущность диалектического исследования Ленин усматривает «в развертывании всей совокупности моментов действительности...» [1]. Распространяя этот тезис и на область счетного анализа, мы скажем, что анализ, оперируя цифрами учета, призван осуществить задачу глубокого изучения работы социалистического предприятия как звена народнохозяйственного целого. Само собой разумеется, что такое изучение может быть плодотворным, если оно строится на основе предварительного теоретико-экономического анализа. Правда, счетный анализ, будучи лишь одной из форм хозяйственного контроля—контролем документальным,—не является универсальным средством познания экономики предприятий, однако в пределах своих возможностей он обязан осветить все участки деятельности этого хозяйственного целого. С такой оговоркой мы вправе выдвинуть и качество основного методического требования, предъявляемого к анализу, всесторонний охват хозяйственных явлений, отраженных в учете, что в свою очередь предопределяет и самый характер используемых при анализе учетных сведений. Сведения эти, как уже отмечалось выше, должны черпаться не только из бухгалтерских источников, но из регистров статистического и оперативно-технического учета и приводиться во взаимную связь путем комплексного их использования.

Однако всесторонний и исчерпывающий анализ зависит в первую очередь от того, каким образом подходит аналитик к материалу, являющемуся объектом его исследования.

Направление диалектического исследования сформулировано Лениным в его «Конспекте науки и логики» следующим образом: «Соединение анализа и синтеза, — разборка отдельных частей и совокупность, суммирование этих частей вместе» [2]. Это «соединение» следует понимать не как простую очередность в применении обоих способов познания (сперва анализ, разложение на части, затем синтез, объединение частей в целое), но как одновременное пользование тем и другим.

Это основное требование далеко не всегда соблюдается в процессе счетного анализа.

Сплошь и рядом мышление аналитика грешит чрезмерной упрощенностью и направляется к познанию одной лишь формы явлений, «...усвоению того, что есть», без всякой попытки подойти «...к пониманию того, что есть...», т. е. раскрытия сущности явлений и их взаимообусловленности [3]. Даже в серьезных аналитических докладах, обзорах и тому подобных документах момент описания преобладает над исследова-

---

[1] В И. Ленин «Философские тетради», стр. 154.

[2] В. И. Ленин, «Философские тетради», стр. 212 (разрядка моя,— *Н. В.*)

[3] Приведенные в кавычках формулировки взяты из «Науки логики» Гегеля и относятся к характеристике аналитического и синтетического познания (см. Ленин, «Философские тетради», стр. 200—201).

нием в прямом смысле слова и возможности, предоставляемые учетным материалом, остаются в значительной мере неиспользованными.

Недостаточная глубина счетно-аналитической работы проистекает из ряда обстоятельств. Важнейшие из них: эмпиризм многих аналитиков, отсутствие надлежащего подхода к цифрам учета и примитивность целей, которые до самого последнего времени ставились перед анализом.

Долгое время практические работники придерживались мнения, что нельзя заранее преподать те приемы, какие могут понадобиться при изучении разнообразных учетных сведений, что здесь решающую роль играет своеобразная «интуиция» аналитика и не в последнюю очередь — его внеаналитическое знание жизни исследуемого предприятия. Немалую роль в такой оценке возможностей анализа играло и слабое использование богатого учетного материала. Сказалось также влияние буржуазной науки, довольно ощутительное в первый период развития анализа в нашей стране. Задачи анализа понимались буржуазными аналитиками крайне узко — «служить вехой и предостерегающим сигналом для заинтересованных лиц» (Герстенер). Но для такой надобности вполне достаточно ограничиться одним описанием — этим простейшим этапом мышления.

Примитивные способы изучения хозяйственной деятельности, естественные для буржуазных аналитиков, этих верных слуг капитализма, явно непригодны для работников советского анализа, которые являются активными участниками социалистического строительства. Равным образом советской практике чужда односторонность так называемого «дедуктивного анализа».

«Индукция и дедукция, — говорит Энгельс, — связаны между собой столь же необходимым образом, как синтез и анализ. Вместо того чтобы превозносить одну из них до небес за счет другой, лучше стараться применять каждую на своем месте, а этого можно добиться лишь в том случае, если иметь в виду их связь между собой, их взаимное дополнение друг другом»[1]. Однако в силу неправильного понимания рядом авторов термина «анализ» который расшифровывался только как «разложение целого на части» (тогда как экономическая наука употребляет его как синоним всякого исследования, вскрывающего внутренние связи явлений), в советской литературе по анализу одно время существовал взгляд, что формально и по существу для анализа обязателен один лишь дедуктивный метод, т. е. метод заключения от общего к частному[2].

Это ограничение рамок аналитического процесса имело своим прямым следствием крайнюю односторонность счетного анализа, который шел лишь по пути дробления целого на элементы и признавался законченным, как только достигался определенный предел такого дробления.

[1] Ф. Энгельс, «Диалектика природы», стр. 34, изд. 6-е, 1934 г.

[2] См. работы Вейцмана Н (до 1929 г.), Блатова и др.

Недооценка роли индукции, обобщающей результаты исследования многих частных факторов и дающей возможность обнажить самые корни действующих в предприятиях хозяйственных связей, закрывала путь к комплексному использованию данных денежного и натурального учета и приводила к ограничению анализа цифрами одной лишь бухгалтерии. Действуя в узких рамках исходных бухгалтерских таблиц (баланса, калькуляционного листа, счета потерь и накоплений и т. п.), аналитик лишался возможности обогатить свое исследование новыми сведениями, в этом исходном материале не отражавшимися, и тем закрывал себе путь к переходу «...от одной формы связи и взаимозависимости к другой, более глубокой...» [1].

Борьба за рентабельность, требующая выяснения всех источников, помогающих улучшению работы социалистического предприятия, необходимость укладываться в жесткие лимиты собственных оборотных средств, — все это побудило искать новые пути в области счетного анализа. Ныне представляется уже возможным указать основные предпосылки счетного анализа. Этими основными предпосылками мы считаем:

1. Комплексное использование нескольких учетных источников, взятых из области как бухгалтерского, так и статистического и оперативно-технического учета.

2. Привлечение ряда измерителей (денежного и натуральных), увязываемых в процессе анализа между собой и, по возможности, получающих общее денежное выражение.

3. Изучение процессов развития данного хозяйства и доведение анализа до пределов, позволяющих измерить роль основных факторов, вызвавших отклонение от базисных цифр, и установить степень взаимодействия этих факторов.

В тех случаях, когда эти предпосылки не оказываются налицо или получают ограниченное применение, приходится говорить о незаконченном, у п р о щ е н н о м анализе. Упрощенный анализ обладает обычно следующими отличительными признаками:

1) строится на суженной цифровой основе, опираясь в каждом конкретном случае обычно лишь на одну учетную таблицу, преимущественно бухгалтерского порядка, например на баланс, калькуляционный лист, ведомость потерь и накоплений;

2) пользуется одним только измерителем, почти во всех случаях денежным, что непосредственно вытекает из содержания исходного цифрового материала;

3) не раскрывая основных причин исследуемых явлений, в лучшем случае указывает лишь направление, в котором эти причины следует искать, а зачастую ограничивается констатацией фактов.

К упрощенному анализу нередко прибегают при решении определенных узких задач. Упрощенный анализ в таких случаях, не давая исчерпывающего объяснения причин явлений, способен выполнить в совершенстве функцию с и г н а л и з а ц и и о положительных и отрицательных сдвигах в экономике предприятия.

[1] В. И. Ленин, «Философские тетради», стр. 212.

Нельзя также забывать, что работа над небольшим по объему цифровым материалом требует затраты меньшего времени, а этот момент зачастую имеет весьма существенное и даже решающее значение. По указанным мотивам нам придется в дальнейшем неоднократно останавливаться на приемах упрощенного анализа и выявлять практическую ценность его результатов. Вместе с тем мы должны уже здесь отметить одну характерную тенденцию: *среди аналитиков-практиков наблюдается стремление углубить свою работу во всех случаях, когда таковая не предназначена служить целям простой сигнализации.*

§ 7. Приспособление счетных регистров к требованиям анализа

В своем стремлении углубленно исследовать данные учета аналитик встречает ряд трудностей. Самой главной из них является *крайне несовершенное состояние того учетного материала, каким приходится оперировать при анализе.*

До сих пор регистры текущего учета и отчетность в огромном большинстве предприятий построены таким образом, что из них можно извлечь только минимум сведений аналитического порядка. Опыт показал, что почти всегда аналитик, стремящийся развернуть сколько-нибудь глубокое исследование хозяйственных процессов, неизбежно оказывается вынужденным сам обработать массу первичных документов: нарядов, доплатных листков, извещений о браке и т. п. Только в предприятиях, введших у себя нормативный учет, дело обстоит несколько лучше. Однако далеко не всюду нормативный учет находится на должной высоте, и нам известны случаи, когда даже при наличии этой формы учета ряд вопросов счетного анализа требовал для своего разрешения кропотливейшей обработки первичных документов. Вот почему усилия аналитиков направлены сейчас на перестройку самой базы анализа, на создание условий, позволяющих уже *в процессе текущего учета* группировать регистрируемые цифровые данные в соответствии с надобностями последующего анализа. Как правило, дело ограничивается лишь некоторой перестройкой учетных регистров и обогащением их рядом новых *аналитических* колонок. Но в отдельных случаях приходится ставить вопрос о введении совершенно новых регистров, особенно регистров оперативно-технического учета. Ниже приводятся примеры, показывающие, как осуществляются на практике оба варианта: дополнение существующих уже счетных регистров новыми аналитическими графами и введение регистров, ранее отсутствовавших.

Пример 1. При анализе издержек производства на одном из крупнейших металлургических заводов аналитик, исследуя раздел «материалы», счел необходимым дать исчерпывающую характеристику всех ценообразующих факторов[1]. Обращение к журналу покупок (который велся

[1] Аналитик—инженер-экономист т. Жильцова.

в отделе снабжения) показало, что хотя журнал этот и содержит ряд данных, позволяющих определить, за счет каких элементов заготовительной стоимости произошли отклонения от запланированных цен на материалы он все же недостаточно дифференцирован Это обстоятельство побудило аналитика внести в журнал ряд изменений, облегчающих дальнейшую аналитическую работу Мы приводим обе формы журнала: первоначальную и видоизмененную аналитиком.

Таблица 10

Первоначальная форма

Наименование материалов	Поставщики	Станция отправления	Вес в *кг*	Плановая стоимость						Фактическая стоимость						Больше			Меньше		
				Материал		Транспорт		Всего		Материал		Транспорт		Всего							
				Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Материал	Транспорт	Итого	Материал	Транспорт	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22

Легко заметить, чем отличается новая форма от старой и какие преимущества сулит она аналитику Включение во вторую таблицу граф 2 и 4 дает возможность судить о влиянии на стоимость материалов изменения состава контрагентов по поставкам и замены одних пунктов отгрузки другими. Разрыв между планом и исполнением, вызванный действием этого фактора, учитывается, как видим, текущим порядком в специальных аналитических колонках. Особенно существенное влияние может оказать на себестоимость изменение пунктов отгрузки или так называемый г е о г р а ф и ч е с к и й ф а к т о р, данные для характеристики которого аналитик получает в результате сопоставления граф 4 и 5, осуществляя самое измерение на основе записей в графах 10 и 16 и показывая полученный результат в графах 23 и 24.

При неизменности состава поставщиков и мест отгрузки сдвиги по линии исходных цен, очевидно, способны возникнуть лишь как следствие изменения качества отгруженной продукции (единственный случай легального отступления от твердых договорных цен) либо вследствие изменения тарифов провозной платы по ж.-д. или водным путям. Влияние обоих моментов фиксируется в колонках 19—20 и 25—26. Всего таким образом, в таблице оказываются четыре пары аналитических граф, тогда как в ранее принятой форме имелись только графы констатационные. Наличие этих граф открывает широкую возможность быстрого оперативного анализа изменений себестоимости за счет ценовых факторов по столь важной статье как сырье и материалы [1].

Пример 2. На том же заводе по предложению бюро анализа был введен оперативный учет простоев рабочих по причинам, дотоле отсутствовав-

[1] Изменения в ценах из-за замены одних поставщиков другими (случай, вообще говоря, редкий) способны возникнуть и отразиться в графах 21—22 таблицы, если условия производства в предприятии, заменившем собой предприятие, предусмотренное договором, настолько отличны от обычных, что и отпускные цены на их продукцию оказываются иными.

Таблица 11

Измененная форма — Аналитические колонки

Наименование материалов	Поставщик		Станция отправления		Вес в кг	Плановая стоимость						Фактическая стоимость						Причины отклонения по материалам				Причины отклонения по транспорту			
	По плану	Фактически	По плану	Фактически		Материалы		Транспорт		Всего		Материалы		Транспорт		Всего		Изменения качества материалов		Изменение состава поставщик.		Изменение географ. снабжен.		Изменение тарифов	
						Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Цена	Сумма	Перерасход	Экономия	Перерасход	Экономия	Перерасход	Экономия	Перерасход	Экономия
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

шний. При возникновении оплачиваемого простоя нарядчик выписывает особый простойный листок следующей формы:

Таблица 12

№ по пор.	Табельный № рабочих	Фамилии	Разряд	Время простоя		Простой (в часах) по причинам									Всего часов простоя
						Ремонт		Отсутствие						Неготовность канавы и ковша	
				Начало	Конец	Печи	Прочего оборудов.	Шихты	Топлива	Электроэнергии	Пара и воды	Воздуха	Транспорта		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

С целью побудить цеховых работников своевременно и тщательно заполнить простойные листки установлен порядок, по которому бухгалтерия цеха не выписывает денег за простои при отсутствии листка. В конце месяца экономист цэха суммирует показатели всех простойных листков (в случае надобности это можно делать и чаще) и составляет сводную ведомость простоев, графовка которой почти тождественна графовке простойного листка и аналитическое значение которой (ведомости) очевидно используется затем в бюро анализа. Аналогичным образом поставлен на заводе систематический учет сверхурочных работ по причинам, их вызвавшим.

Приведенных примеров достаточно, чтобы получить представление о тех мероприятиях по обеспечению аналитичности учета, какими сейчас озабочены передовые аналитики на заводах. Легко заметить, что мероприятия эти во многом продиктованы идеями нормативного учета.

Можно не сомневаться, что борьба за большую гибкость и оперативность анализа путем всестороннего приспособления учета к его нуждам в дальнейшем развернется еще шире и уже в ближайшие годы принесет свои плоды.

Глава II

ТЕХНИЧЕСКИЕ СРЕДСТВА СЧЕТНОГО АНАЛИЗА И ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО ПРОЦЕССА

§ 8. Отчетность как основной вид аналитического материала

Действия аналитика можно разделить на три последовательных этапа. Первым из них является отбор аналитического материала, т. е. концентрация в распоряжении аналитика всех цифровых данных, изучением которых ему предстоит заняться. Второй основной этап — это обработка собранных цифровых данных. Наконец третьим заключительным этапом является формулировка выводов и предложений. Каждый из этих этапов имеет свойственные ему особенности, требующие специального рассмотрения. Остановимся сперва на вопросе о характере привлекаемого к анализу учетного материала.

В качестве материала аналитиком могут быть использованы: а) первичные учетные документы, б) учетные регистры, т. е. бухгалтерские книги, картотеки, ведомости и в) отчетность. Сведения эти далеко не в равной мере используются аналитиком. Первоисточники записей — документы — лишь в редких случаях становятся предметом специального анализа. Несколько чаще пользуется аналитик счетными регистрами, где данные, извлеченные из документов, сгруппированы в хронологическом и систематическом порядке. Обычно к помощи регистров приходится прибегать, если аналитику необходимо проследить ход развития определенного хозяйственного явления.

Но и данные текущего учета не являются для аналитика основным материалом. Базой анализа служат не отдельные счетные записи, а итоги, охватывающие более или менее значительное число однородных операций, т. е. периодическая отчетность или, точнее говоря, любая сводная запись.

Преимущественное пользование отчетными данными обусловливается как самим существом аналитического исследования, так и теми условиями, в каких исследование это обычно протекает. Начнем с последних. Как известно, далеко не всегда аналитик

имеет возможность вести свою работу на том предприятии, которое служит предметом его изучения. Бухгалтера-экономисты, занятые в трестах и наркоматах, банковские работники, изучающие финансовое состояние предприятия, и им подобные лица вынуждены довольствоваться тем материалом, который присылает предприятие, т. е. отчетными сведениями. Помимо того прибегать к услугам отчетности побуждает краткость времени, отводимого для анализа. Жесткие сроки анализа заставляют аналитика искать наиболее компактный материал, каким, естественно, оказывается отчетность.

Но не эти факторы являются решающими, ибо даже в тех случаях, когда аналитик имеет свободный доступ к данным текущего учета и временем не ограничен, он все же в основу своего исследования кладет отчетный материал. К этому побуждает самая цель анализа. Стремясь к раскрытию причинных связей в предприятии, аналитик должен сперва ориентироваться в основных позициях и достижениях исследуемого им хозяйственного объекта. Но в этом случае отчетность оказывает аналитику неоценимую услугу, так как в ней содержится в концентрированном и удобообозримом виде все, что необходимо для характеристики происшедших в предприятии изменений и выяснения факторов, их обусловивших.

§ 9. Сравнение как рабочий прием счетного анализа

Первым этапом аналитической работы является констатация определенных хозяйственных фактов. Но констатация невозможна без сравнения изучаемых учетных данных с теми или иными исходными показателями. Стало быть, сравнение есть необходимый рабочий прием счетного анализа.

Сравнение существенно расширяет кругозор аналитика и позволяет ему: а) установить характер развития данного предприятия, б) измерить величину отклонений от отправных и прежде всего от плановых цифр и, наконец, в) дать этим отклонениям положительную или отрицательную оценку.

Какие же показатели могут быть привлечены аналитиком для целей сравнения? Определенное практическое значение имеют в настоящее время следующие пять категорий показателей: две основные а) цифры техпромфинплана, б) цифры, характеризующие деятельность анализируемого предприятия за предшествующий отчетный период или ряд периодов, а также еще следующие в) статистические средние по однородным предприятиям, г) показатели по наилучшим предприятиям данной отрасли, д) цифры иностранной практики.

Из сказанного не нужно делать вывода, что все эти показатели обязательно должны привлекаться к сравнению в каждом конкретном случае. Применение тех или иных показателей находится

в прямой зависимости от конкретных целей, какие ставит себе аналитик, и от тех практических возможностей, какими он располагает. Можно заранее сказать, что чаще всего аналитику придется оперировать цифрами плана. Этот показатель является основным. Непосредственно за плановыми цифрами можно поставить данные прошлых лет, к сопоставлению с которыми также прибегают весьма часто. Что касается трех остальных показателей, то случаи их применения на практике более редки.

§ 10. Сопоставление с показателями техпромфинплана и итогами хозяйственной деятельности за прошлое время

Не приходится особенно долго останавливаться на оценке того значения, какое имеет при счетном анализе сопоставление цифр, характеризующих деятельность предприятия за определенный период, с теми директивами, какие на этот же период были преподаны планом.

Зная, какие пути развития устанавливал план и сравнивая их с фактическими достижениями предприятия, аналитик с самого начала получает четкое представление о положении дел в предприятии, с самого начала определяет тот путь, по какому придется вести дальнейшее исследование. Если сопоставление обнаружит недовыполнение плановых цифр, то аналитику придется сделать ударение на выяснении причин срыва плана. Если, напротив, будет установлено, что план выполнен на 100% или даже с превышением, то задача аналитика окажется уже другой: ему надо будет выяснить, являются ли достигнутые предприятием результаты вполне удовлетворительными в данных условиях или имевшиеся у предприятия возможности (почему-либо своевременно не выявленные планом) все же не были использованы до конца, или в какой мере выполнение общего объема плана в рублях обеспечило одновременно и выполнение важнейших позиций в натуре, а также других качественных показателей плана. Аналитик должен всегда твердо помнить, что сам по себе факт выполнения плана предприятия еще не дает оснований для успокоения. Аналитик обязан выявить имеющиеся в предприятии резервы, использование которых дало бы возможность перевыполнить план.

Товарищ Сталин на февральско-мартовском пленуме ЦК 1937 г. указал: «...доказано, что все наши хозяйственные планы являются заниженными, ибо они не учитывают огромных резервов и возможностей, таящихся в недрах нашего народного хозяйства» [1].

Аналитику приходится применять также и сравнение с данными прошлых лет.

Сравнение с данными прошлых лет (и даже с итогами предыдущих месяцев) оказывается для аналитика существенно важным,

[1] И. Сталин, Доклад и заключительное слово на пленуме ЦК ВКП(б), 3—5 марта 1937 г., стр. 24.

давая ему возможность: а) раскрыть пути развития данного предприятия и б) определить темпы этого развития. Период, охватываемый таким анализом, может быть различной продолжительности, поскольку определение его зависит от ряда специальных условий (цели анализа, срока существования предприятия и т. д.). Важно лишь, чтобы анализ начинался с того момента, когда впервые проявились (или могли, по мнению аналитика, проявиться) те черты в развитии предприятия, которые в данное время являются для него особенно характерными.

Нередко сравнение учетных данных за более или менее длительный срок уже само по себе является способом раскрытия связей и взаимозависимостей между отдельными сторонами хозяйственного процесса, развертывание которого является объектом анализа. Вот для иллюстрации цифры пятилетней работы Харьковского тракторного завода им. С. Орджоникидзе, рисующие следующую динамику основных хозяйственных показателей завода.

Таблица 13

Показатели работы завода

Годы	Среднемесячная выработка на одного рабочего (в руб.)	Среднемесячная зарплата рабочего	Энерговооруженность одного рабочего (в квт-час)	Расход материалов на 1 трактор (в руб.)	Убытки от брака на 1 трактор (в руб.)	Выпуск тракторов	Себестоимость 1 трактора (в руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8
1931	643	124,8	627,4	2 505	—	977	—
1932	690,3	160,8	—	—	511,2	16 333	4 593
1933	1 205,0	171,4	4 238	—	248	31 653	3 613,6
1934	1 790,2	179,3	—	1 976	182	40 379	3 252,4
1935	2 111,0	201,4	—	1 843	92	41 235	3 105,8
1936 (8 мес.)	2 647,0	241,1	4 768,4	1 762	73	25 889	2 972,7

Рассматривая эти цифры, нетрудно обнаружить прямую зависимость между ростом количественных и резким улучшением качественных показателей, с одной стороны, и успехами в области снижения себестоимости — с другой. Даже неподготовленный читатель сумеет дать вполне положительную оценку тем изменениям, какие произошли в экономике завода за пять лет в результате овладения кадрами завода технологией производства. В частности, он придет к выводу, что если за первые три года, когда завод набирал темпы, снижение себестоимости в основном достигалось за счет увеличения выпуска, то начиная с 1934 г., когда выпуск становится почти стабильным, продолжающееся снижение затрат на один трактор является прямым следствием растущей производительности труда и непрерывной рационализации производства. Особенно хорошие показатели дает в этом отношении 1936 г. — период развернувшегося стахановского движения. Действительно, производительность труда показывает повышение на 25%. Повышение производительности труда сопровождалось ростом зарплаты на 20%. Одновременно значительно улучшились и показатели, характеризующие технологию производства: сократился расход материалов на 1 трактор, снизилась цифра брака (кстати сказать последний уменьшился за 5 лет в семь раз). Заметно

возросла также энерговооруженность рабочих. Все это должно было самым благоприятным образом повлиять на себестоимость, которая в 1936 г., несмотря на рост зарплаты, вновь заметно снизилась.

§ 11. Применение при анализе статистических средних и показателей по лучшим предприятиям данной отрасли

Статистические средние, представляющие интерес для счетного анализа, получаются путем обработки данных учета по более или менее значительному числу явлений, относящихся к исследуемому предприятию. Такой обработке могут подвергаться, например, балансы (вывод среднего баланса, установление средней скорости оборота средств), данные себестоимости (определение средней себестоимости) и т. д. Поскольку вычисление средней предполагает наличие хотя бы нескольких предприятий данного типа, рассматриваемая нами категория сравнительных показателей неприменима при анализе предприятий, обладающих какими-либо специфическими индивидуальными особенностями (например, индустриальные гиганты).

Значение средних цифр для аналитика заключается в обобщающей характеристике тех или иных признаков изучаемых предприятий в общей массе и по отдельным группам.

Средние используются также и для характеристики ряда признаков внутри предприятия.

Если в распоряжении аналитика имеется отчетность по ряду предприятий, то сравнению со средними цифрами надлежит предпочесть сравнение с величинами совершенно конкретными, а именно, с *показателями по лучшим хозяйственным единицам данной отрасли*. В условиях решительной борьбы за достижение наиболее быстрых темпов роста социалистического хозяйства и настойчивого стремления в кратчайший срок догнать и перегнать передовые капиталистические страны в технико-экономическом отношении равнение на средние показатели отнюдь не является идеалом для хозяйственника. Каждое предприятие должно в своей работе равняться по передовикам, соревнуясь с ними и стремясь выйти на первое место. Все рабочие, инженерно-технический персонал, вся масса участников хозяйственного процесса на данном предприятии, узнав о высоких показателях работы передового предприятия, будут стремиться на основе социалистического соревнования устранить разрыв между своим предприятием и предприятием, идущим впереди Широкое внедрение стахановских методов работы во все участки предприятия — верный путь к решительному улучшению предприятия.

Примеры подобных сопоставлений предприятий определенной отрасли в последнее время нередко появляются в нашей экономической прессе. Вот для иллюстрации сравнительная таблица себестоимости 1 тонны стали на двух металлургических заводах, обнаруживавшая значительные расхождения в величине отдельных категорий затрат и давшая автору анализа основание на-

метить ряд конкретных мероприятий по снижению себестоимости мартеновской стали на этих металлургических заводах (данные 1935 г.).

Таблица 14

Калькуляция себестоимости тонны стали

	Первый завод	Второй завод	Разница
Шихта	59,64	51,32	—8,32
Добавочные	4,08	1,52	—2,56
Отходы	—1,46	—1,44	—0,02
Труд	22,52	17,77	—4,75
Топливо	5,58	9,08	+3,50
Вспомогательные материалы	1,78	0,83	—0,95
Огнеупоры	8,21	4,54	—3,67
Спецодежда	0,45	0,31	—0,14
Изложницы	5,73	4,51	—1,22
Общезаводские расходы	5,12	5,14	+0,2
Амортизация	0,83	0,51	—0,32
Потери	1,33	2,70	+1,37
Услуги	6,31	9,83	+3,52
Всего	123,04	109,50	—13,54

§ 12. Показатели иностранной практики и пределы их использования при анализе

Сравнение показателей работы советских промышленных предприятий с нормативами наиболее выдающихся капиталистических предприятий имеет несомненную практическую ценность. Подобное сопоставление не может, однако, производиться безоговорочно. Аналитик с самого начала должен отчетливо представить себе, на каких участках хозяйственной работы сопоставление допустимо. Совершенно бесплодными окажутся, например, попытки дать сравнительный анализ балансов предприятий советских и капиталистических. Несмотря на сходство внешних форм, балансы эти настолько отличны друг от друга по существу, что ни один из наиболее характерных критериев баланса капиталистического не может быть взят в качестве образца для баланса советского [1]. Напротив, сопоставление техникопроизводственных показателей, как то: норм расходования материалов, данных о производительности труда, о нагрузке оборудования, о размерах брака и т. п., во многих случаях окажется весьма целесообразным.

Такое сопоставление может иногда обнаружить, что анализи-

[1] Характеристику особенностей балансов советских и капиталистических предприятий, показывающую совершенную невозможность практически ценного сравнения тех и других, читатель найдет в нашей статье «К вопросу о различии между балансами советских и капиталистических предприятий» (журнал «За соцучет» № 7—8 за 1930 г.).

руемому советскому предприятию предстоит еще поработать, чтобы стать в уровень с передовым в техническом отношении иностранным предприятием, технико-экономические показатели которого привлечены к сравнению.

Тов. Молотов указывал, что «...у нас по социалистически работает только тот завод, который дает хорошей продукции не меньше, а больше, чем такой же завод за пределами СССР. Наши кадры уже сделали большие успехи в овладении техникой. Эти успехи надо воплотить на фабриках и заводах в высокую производительность труда, достойную социалистического общества. Тогда будет решен исход борьбы на главном фронте соревнования с капитализмом» [1].

Широкое развертывание стахановского движения, перестройка технологического процесса на основе стахановского опыта сделали возможным на многих предприятиях достижение передовых технических коэфициентов капиталистических фабрик и заводов.

В ряде случаев такой успех уже достигнут. Достижения т. Стаханова общеизвестны. Один из вдохновителей стахановского движения, кузнец Бусыгин, штамповал со своей бригадой еще в сентябре 1935 г. 127 коленчатых валов за час, на 27 больше, чем дает лучшая американская кузница. Точно так же перекрыты были нормы выработки передовых капиталистических предприятий в обувной промышленности (Сметанин), в текстильном производстве (Виноградовы). В 1937 г. образцы исключительно высокой производительности труда дал депутат Верховного Совета СССР фрезеровщик т. Гудов. Последовательно повышая темпы своей работы, т. Гудов добился того, что за 3 часа и 58 минут сдал 238 деталей, тогда как по нормам на выработку только одной детали следовало затратить 90½ минут. Иными словами т. Гудов выполнил норму на 9050%.

Опыт тт. Стаханова, Бусыгина, Гудова и других мастеров социалистического труда усваивается ныне сотнями и тысячами передовых рабочих и оказывается мощным фактором, содействующим резкому улучшению всей производственной культуры на наших предприятиях.

Товарищ Сталин в своей речи на первом всесоюзном совещании стахановцев указывал: «Значение стахановского движения состоит в том, что оно является таким движением, которое ломает старые технические нормы, как недостаточные, перекрывает в целом ряде случаев производительность труда передовых капиталистических стран и открывает, таким образом, практическую возможность дальнейшего укрепления социализма в нашей стране, возможность превращения нашей страны в наиболее зажиточную страну» [2].

---

[1] В. М. Молотов, «К двадцатилетию Октябрьской революции», стр. 26.
[2] Первое всесоюзное совещание рабочих и работниц стахановцев. Стенографический отчет, стр. 361.

Стахановский труд создает такие условия, когда преимущества социалистической системы хозяйствования для расцвета техники и максимального повышения производительности труда выступают с исключительной яркостью.

§ 13. Проверка аналитического материала

Прежде чем приступить к исследованию учетного материала, аналитик должен убедиться в правильности его содержания, должен подвергнуть его проверке.

Проверка отчетного материала слагается из двух неравных по значению частей: проверки формальной (арифметической) и проверки по существу. Выяснение арифметической правильности и соответствия отчетного материала формальным требованиям (наличие в ведомостях всех необходимых граф, расположение и классификация счетных сведений в соответствии с полученными инструкциями и т. д.) представляет собой несложную, хотя иногда и кропотливую работу. Значительно бо́льшие трудности возникают при проверке материала по существу. Основной предпосылкой успешности этой процедуры должно явиться всестороннее знание аналитиком техники учета в данной отрасли хозяйства, а еще лучше — в самом анализируемом предприятии. Случаи искажений в учете весьма разнообразны и неодинаково легко обнаруживаются. С наибольшим препятствием встречается аналитик при проверке данных калькуляций, особенно в сложном производстве со специфическим и диференцированным распределением затрат по категориям изделий.

Кроме исправления учетных данных до начала анализа приходится иногда вносить поправки в цифры учета уже в самом процессе исследования, когда при обработке бесспорных, на первый взгляд, учетных сведений обнаруживается их неточность. Чаще всего необходимость в таких поправках возникает при анализе издержек производства из-за неправильного распределения бухгалтерией отдельных расходных статей между смежными отчетными периодами, неточного калькулирования некоторых изделий и т. п. Неточности такого рода обязательно должны устраняться аналитиком, если он желает, чтобы последующая его аргументация и все связанные с ней расчеты были построены на безупречной цифровой основе. Выше мы привели таблицу, показывающую результаты техно-экономического анализа себестоимости продукции турбинного завода (см. табл. 7). Сумму разрыва между планом и исполнением аналитику пришлось подвергнуть значительной корректировке в связи с просчетами в плане и наличием статей, неправильно учтенных и вовсе пропущенных бухгалтерией. Итог таких статей, преуменьшавший реальную величину затрат, выразился в 143,3 тыс. руб. Характер ошибок виден из следующей таблицы (табл. 15).

Таблица 15

Наименование статей, неправильно учтенных и пропущенных бухгалтерией	Сумма (в тыс. руб.)		
	Затраты, выявленные в III квартале, но относящиеся ко II кв.	Затраты, относящиеся к другим кварталам	Затраты, вовсе не учтенные
1. Ошибки калькуляции (результат приближенного калькулирования стоимости турбин)	+105,4	—	—
2. Неточное определение веса деталей из бронзы и баббита (по среднему весу вместо фактического)	—	—	+27,4
3. Отнесение расходов по текущему ремонту целиком на месяц их производства, а не на весь отчетный период	—	—7,3	—
4. Проценты за ссуду II квартала, уплаченные в III квартале	+11	—	—
5. Премия ИТР	+12,0	—	—
6. Освещение на январь	—	—5,2	—
Итого	+128,4	—12,5	+27,4
Сальдо	+143,3	—	—

§ 14. Обеспечение сопоставимости аналитического материала

После того как доброкачественность отчетных сведений была должным образом проконтролирована, аналитик приступает к своей непосредственной задаче — обработке всего собранного материала. Самый процесс обработки слагается из двух последовательных этапов: а) приведения разнородных цифровых данных в сопоставимый вид и б) выполнения аналитических расчетов и конструирования аналитических таблиц (или заменяющих их графических изображений).

Первая работа хотя и носит подготовительный характер, но от этого нисколько не теряет в своем значении, ибо успешность анализа во многом зависит от того, удастся ли придать сопоставляемым цифровым итогам (например, балансовым данным за ряд лет, калькуляционным показателям за два смежных отчетных периода и т. д.) такой вид, при котором сопоставление приведет к определенным результатам. Сопоставимость одноименных счетных сведений всего чаще затрудняется нарушением преемственности между ними. Последнее может быть вызвано: а) изменениями характера работы предприятия и б) организационными перестройками, а также одновременным действием обоих факторов.

С изменениями в характере работы особенно часто приходится сталкиваться при анализе работы промышленных предприятий. Неуклонный рост нашей промышленности, широкое развертывание стахановского движения, а также ряд других причин влекут за собой постоянные сдвиги в производственном ассортименте фабрик и заводов. Если в одном году выпускались определенные изделия, то в следующем году в обиход предприятия могут быть введены новые сорта и даже совершенно другие виды изделий. В результате этого аналитику приходится постоянно считаться с так называемой несопоставимой продукцией, т. е. с той ее частью, которая в предыдущем году вовсе не вырабатывалась, а если и была в производстве, то в самых незначительных размерах.

Момент несопоставимости способен затруднить анализ и тогда, когда речь идет о сравнении учетных данных с плановыми показателями. В таких случаях приходится добиваться сопоставимости цифр плана и учета, применяя особые способы, о которых речь будет в следующих главах.

Не менее существенным затруднением при сравнении является изменение хозяйственного облика данного предприятия в результате организационных перестроек. В результате реорганизации объем работы предприятия может коренным образом измениться. Если изменения оказываются очень глубокими, то задачи аналитика весьма осложняются. Действительно, объектом исследования становятся по существу два совершенно различных предприятия, хотя и носящих одно и то же название. В подобных случаях приходится либо вовсе отказаться от сопоставления либо сопроводить его рядом существенных оговорок.

Наряду с затруднениями по линии преемственности аналитику приходится преодолевать и другие. Из них наиболее серьезно влияние ценового фактора. Это влияние чувствуется с особенной силой, когда анализ охватывает длительный срок. Если не считаться с изменениями, вызываемыми преимущественно планомерным воздействием государства (снижение цен), то при анализе могут быть допущены грубые погрешности. Этих погрешностей можно избежать различными способами. Можно заменить при сравнении абсолютные величины величинами относительными (что иногда и практикуется при анализе изменений в структуре баланса). Можно сосредоточить внимание на анализе натуральных показателей. При анализе выполнения производственной программы предприятия особенно массового производства последний способ весьма себя оправдывает. Однако значительно бо́льшим распространением пользуется пока третий способ, сводящийся к применению ко всем сравниваемым величинам единого ценового измерителя. В качестве такого измерителя применяют неизменные цены 1926/27 г. и цены года, предшествующего отчетному.

В заключение отметим, что сопоставимость может быть затруднена также в силу изменений в методах учета. Эти из-

менения нередко оказываются настолько значительными, что аналитик видит себя вынужденным проделать кропотливую работу по объединению или, напротив, разбивке сумм, которые в различные отчетные периоды регистрировались по-разному.

§ 15. Составление аналитических таблиц

После того как весь привлеченный к исследованию материал приведен в сопоставимый вид, аналитик обращается к следующей своей задаче — *составлению расчетов и аналитических таблиц*. Об аналитических расчетах речь будет в дальнейших главах. Здесь же мы косаемся только построения таблиц.

Таблица должна быть так сконструирована, чтобы она позволяла легко и быстро проверить правильность извлекаемых из нее выводов, с которыми аналитик знакомит круг своих читателей. К первому требованию тесно примыкает второе — не злоупотреблять так называемыми комбинационными таблицами, т. е. такими, где число признаков, по которым производится классификация цифровых данных, очень велико. Наиболее приемлемыми являются комбинационные таблицы в тех случаях, когда они завершают собой ряд таблиц более простых, где изучаемый круг явлений был уже с достаточной полнотой проработан. Комбинационная таблица при таких условиях может принести пользу как обобщение всего сказанного.

Аналитический материал может быть включен в таблицы трояким способом: а) *как материал подлинный*, б) *в упрощенном виде* и в) *в совершенно переработанном виде*. Мыслимы, конечно, и разные варианты этих трех способов.

Цифровые данные в том подлинном виде, как они изложены в отчетных ведомостях (равно в счетных регистрах и документах), лишь редко попадают в аналитические таблицы. Это объясняется прежде всего их громоздкостью. Внести в таблицу многозначные числа — значит сильно увеличить ее размеры и, следовательно, затруднить ее чтение. К тому же такая тщательность в огромном большинстве случаев окажется бесполезной: механический перечень ряда однородных сумм или сохранение цифровых итогов в таблице в неприкосновенном виде (с точностью до копеек) вряд ли приблизит аналитика к разрешению стоящих перед ним задач. Поэтому аналитик обычно ведет работу с материалом, представленным в более обозримой форме, или вовсе *перерабатывает* цифровые данные.

§ 16. Способы упрощения и переработки цифровых данных

Первым шагом аналитика при обработке учетных данных является в ряде случаев их *упрощение*. Известны несколько приемов упрощения аналитических данных. Наиболее простой из них — это *округление чисел* путем отбрасывания низших разрядов.

Следующим шагом на пути упрощения аналитического материала является з а м е н а н е с к о л ь к и х о д н о р о д н ы х с у м м о б ъ е д и н я ю щ и м и т о г о м. Такая замена становится совершенно необходимой, когда число компонентов очень велико и их перечисление в таблице может лишь затуманить истинную картину. Например, при анализе балансов крупных хозяйственных единиц общая ориентировка в состоянии изучаемого предприятия мыслима лишь после сведения множества (до ста и более) отдельных статей в несколько основных групп.

В обоих вышеизложенных случаях речь шла только о таких упрощениях, при которых цифровые данные сохраняются в таблице в виде абсолютных величин. Но упрощение может пойти еще дальше и иметь своим следствием замену абсолютных величин относительными в форме, главным образом, п р о ц е н т н ы х ч и с е л. Преимущества пользования процентными отношениями очевидны: аналитик имеет в своем распоряжении легко обозримый цифровой ряд, в котором гораздо легче обнаружить те или иные характерные свойства, чем в громоздком комплексе соответствующих абсолютных величин.

Процентирование является первым шагом по пути замены подлинных цифровых итогов числами п р о и з в о д н ы м и. Процентная величина все же тесно связана со своим прототипом — абсолютной величиной. Но в анализе мы сплошь и рядом вынуждены настолько перерабатывать конкретный цифровой материал, что он совершенно теряет свой первоначальный облик и подвергается как бы полной переплавке. Мы рассмотрим три случая подобной переработки привлекаемого к анализу отчетного материала: а) индексирование, б) вычисление коэфициентов и в) вывод средних величин.

Во всех названных случаях мы имеем дело с использованием в анализе с т а т и с т и ч е с к и х м е т о д о в и с с л е д о в а н и я.

Индексный ряд (в котором одна из сравниваемых величин принята за основание или б а з и с, а прочие выражены в процентах этого базиса) оказывает аналитику значительные услуги, так как он позволяет отчетливо проследить пути р а з в и т и я какого-либо хозяйственного явления.

Вот для иллюстрации таблица (табл. 16), взятая из анализа работы завода пружин и шестерен, в которой с помощью индексов показан ход

Таблица 16

Годы	Выпуск продукции (в неизменных ценах)		Рост в % к 1928 г.	
	План (в тыс. руб.)	Исполнение (в тыс. руб.)	План	Выполнение
1928	2 250,8	2 242,6	100	100
1929	2 551,5	4 383,1	113	195
1930	3 204,7	4 102,0	142	183
1931	5 150,4	10 182,7	229	453
1932	8 718,1	19 159,2	387	854
Итого	21 875,5	40 069,6	—	—

выполнения программы завода за 5 лет и, что особенно существенно, продемонстрирован все возрастающий темп перевыполнения плана каждого года (что может свидетельствовать о значительной рационализации работы на заводе, но также и о наличии больших неучтенных резервов и слишком осторожном, «с запасом», исчислении технических нормативов).

На практике находит себе применение и другой вариант индексного метода, заключающийся в том, что в цифровом ряду каждое последующее число выражается в процентах к предыдущему. С помощью этого варианта (носящего название цепного индекса) особенно удобно следить за интенсивностью развертывания определенных процессов в рамках изучаемого предприятия.

Образец применения в анализе работы предприятия цепного индекса представлен в нижепомещенной таблице, характеризующей динамику месячной выработки одного рабочего (в ценах 1926/27 г.) по электромоторному заводу им. Лепсе за девятилетний срок его существования.

Таблица 17

Годы	Выработка одного рабочего	В % к предшествующему году
1927/28	463	—
1928/29	760	164,1
1929/30	1 241	163,3
1931	1 614	130,0
1932	1 218	75,5[1]
1933	1 325	108,8
1934	1 328	100,2
1935	1 558	117,3
1936 (10 мес.)	2 021	129,7

Таблица весьма убедительно свидетельствует, что производительность труда повышается на заводе из года в год, причем особенно стремительный прыжок вверх имеет место в последнем, стахановском году.

Приведем еще один пример пользования цепным индексом, интересный в том отношении, что он доказывает целесообразность применения этого способа аналитиком даже в пределах самых коротких сроков. Объектом исследования явились в рассматриваемом случае показатели работы химического завода за I квартал 1935 г. Темпы работы завода в этот период аналитик изобразил в следующей таблице:

Таблица 18

Месяцы	В тыс. руб. План	По ценам 1926/27 г. Исполнение	% к плану	% к предыдущему месяцу
Январь	396,5	268,2	67,6	—
Февраль	396,5	278,2	70,2	103,8
Март	453,2	352,4	77,8	126,7
Итого	1 246,2	898,8	72,1	—

[1] Производительность труда в 1932 г. резко снизилась в связи с началом освоения новых трудоемких машин.

Таблица обнаруживает неправильную систему работы предприятия, систематически не выполнявшего в I квартале свою программу. Вместе с тем из таблицы видно, что предприятие стремится хотя бы частично наверстать в последнем месяце недовыработку первых двух. Скачок а 26,7% в марте сравнительно с февральским выпуском дает наглядное представление о степени интенсификации производства в этот отрезок времени.

Пользование индексами (агрегатными) имеет место в анализе также при изучении себестоимости (см. об этом в главе IV).

Обратимся теперь к вопросу о содержании и значении в счетном анализе коэфициентов.

Коэфициентом в анализе называется отношение двух хозяйственных величин, находящихся во взаимной связи. Выводя те или иные коэфициенты, аналитик заменяет конкретные учетные данные новыми величинами, внешне от них совершенно отличными.

Система коэфициентов, устанавливая зависимость между самыми разнообразными элементами хозяйственного процесса, позволяет всесторонне характеризовать особенности исследуемого предприятия.

Коэфициенты представляют собою наиболее экономную форму использования аналитического материала, так как в них отражено все самое ценное, что содержится в данных учета. С помощью коэфициентов аналитик (а через его посредство и оперативный работник) может получить быструю ориентировку в действительном положении вещей на данном предприятии.

Коэфициентами часто пользуются при составлении технико-экономических показателей.

Технико-экономические показатели в различных отраслях промышленности, естественно, обнаруживают значительное разнообразие. Однако, если отвлечься от узко-специфических особенностей, то главнейшие из этих показателей можно свести в следующую таблицу:

Таблица 19

Классификация основных технико-экономических показателей

Показатели, относящиеся к овеществленному труду	Показатели, относящиеся к живому труду
I. Условия и интенсивность работы основных средств	I. Ритмичность трудовых процессов
1. Производственная площадь (в $м^2$) и процент ее использования	1. Простои рабочих по независящим от них причинам (в человеко-часах)
2. Мощность всего оборудования (в *л. с. квт*) и степень его использования	2. Прогулы и пропуски (в днях и %): а) по уважительным причинам б) по неуважительным причинам
3. Нагрузка работающего оборудования (коэфициент использования машинного времени)	3. Оборот рабочей силы (коэфициент текучести)
4. Простой машин (по причинам)	

Показатели, относящиеся к овеществленному труду	Показатели, относящиеся к живому труду
II. Рациональность использования материально-сырьевых и энергетических ресурсов 1. Использование сырья и материалов: а) брак сырья и материалов б) порча сырья и материалов при хранении в) результаты обработки: $в_1$) коэфициент выхода готовой продукции $в_2$) ценные отходы $в_3$) угары (прямые потери) г) брак полуфабрикатов и готовой продукции д) сортность готовой продукции 2. Использование топлива и электроэнергии: а) расход топлива (условного) на единицу продукции б) расход электроэнергии в квт-час. на единицу продукции	II. Эффективность трудовых процессов 1. Производительность труда 2. Коэфициент сменности III. Капитало- и энерговооруженность труда 1. Капиталовооруженность труда 2. Энерговооруженность труда IV. Квалификация рабочих 1. Средний коэфициент квалификации рабочих 2. Отношение числа вспомогательных рабочих к производственным

Техно-экономические показатели обычно сводятся в более или менее компактную таблицу, причем наряду с коэфициентами и другими относительными величинами в ней находят себе место и важнейшие абсолютные величины, характеризующие объем и качество работы предприятия.

Ниже мы приводим образец подобной таблицы, содержащей технико-экономические показатели по чугунолитейным цехам механического завода.

Таблица 20

Технико-экономические показатели чугунолитейных цехов (серый чугун) механического завода:

	1934 г.	1935 г.
1. Количество вагранок	2	2
2. Общая мощность вагранок в час	10 тонн	10 тонн
3. Общий тоннаж годного чугунного литья (по весу вчерне)	3 046	4 628
4. Брак внутренний и внешний (в тоннах)	470	725
5. Из общего количества годного чугунного литья:		
а) машинной формовки	914	1 390
б) ручной	2 132	3 238
6. Общая формовочная площадь в квадратных метрах:		
а) к концу года	2 300	2 300
б) средняя за год	2 300	2 300

Продолжение

	1934 г.	1935 г.
7. Отработано смен	300	300
8. Съем с 1 квадратного метра формовочной площади (3—6-б)	1,33	2,01
9. Из общего выпуска отлито изделий:		
а) индивидуального литья	249	342
б) серийного	2 797	4 286
10. Средний вес отливки в *кг*	3,2	2,7
11. Завоз металла в тоннах	4 604,2	7 359
12. Выход годного в % от завалки	66,2	62
13. Затраты трудочасов на 1 *т* годного	171,4	134
14. Затраты топлива на 1 *т* годного (в переводе на 7 000 *кал*)	0,244	1,228
15. Себестоимость 1 *т* годного литья (среднегодовая общего передела)	640.76	557.14
16. Количество штук отлитого литья	957 059	1 701 274

Таблица свидетельствует об улучшении за год ряда производственных показателей. Особенно в этом отношении показательны цифры съема с 1 квадратного метра формовочной площади (п. 8), затраты трудочасов на 1 тонну годного (п. 13), расход топлива на 1 тонну годного (п. 14), себестоимость (п. 15); имеются однако и показатели менее благоприятные (пп. 4, 12).

В заключение настоящего параграфа несколько слов о средних, которые выводятся самим аналитиком из имеющихся в его распоряжении отчетных данных по предприятию. Назначение подобных средних величин может быть разное. Иногда они служат для характеристики амплитуды колебаний: сравнение средней суммы месячного выпуска продукции с суммами фактического выпуска за каждый месяц и т. д. Существенное значение приобретают средние как средство увязки сальдовых данных с оборотными (например, при анализе скорости обращения средств в предприятии). В главе V мы остановимся на этом вопросе более подробно.

§ 17. О пользовании графиками при счетном анализе

Выше речь шла об оформлении аналитических материалов в виде цифровых таблиц. Но те же самые сведения вполне могут быть представлены в форме графиков. Не касаясь здесь техники конструирования графических изображений, мы остановимся лишь на вопросе о наиболее подходящих для анализа категориях графиков. Таковыми следует признать линейные диаграммы и диаграммы плоскостные. Особенно рекомендуется применение **линейных диаграмм**, дающих возможность наглядно изобразить связь между двумя или более взаимно обусловленными хозяйственными явлениями.

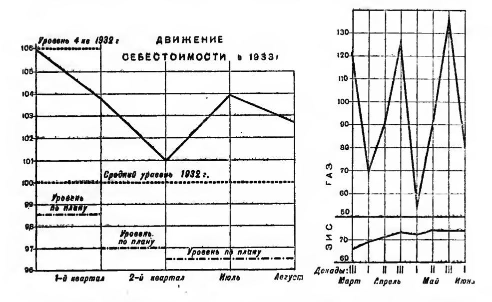
Диаграммы являются наилучшим средством **популяризации** данных счетного анализа. Если аналитик знакомит с результатами своей работы обширную аудиторию слушателей (например,

рабочих и администрацию обследованного предприятия), то диаграммы, представленные в увеличенном виде на плакатах или нанесенные на диапозитивы и проектированные на экране, существенно облегчают его (аналитика) задачу, заметно увеличивая интерес к рассматриваемым вопросам.

Ниже приводится ряд графиков, показывающих, сколь разнообразны могут быть случаи графического изображения хозяйственных фактов и их взаимосвязей.

I. График изменения себестоимости в сравнении с планом и прошлым годом

График отчетливо сигнализирует о крайнем неблагополучии на участке себестоимости и позволяет формулировать следующие выводы: а) себестоимость, несколько снизившись в первом полугодии, вновь пошла вверх в июле и августе; б) в отчетном году уровень затрат все время превышает прошлогодний и совершенно оторвался от плановых предпосылок, согласно которым себестоимость из квартала в квартал должна была снижаться.



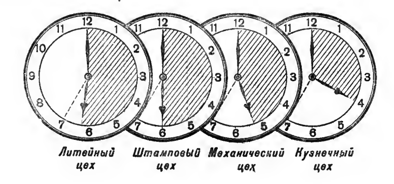
II. График устойчивости выпуска продукции на двух заводах: Горьковском автомобильном и Московском автозаводе им. Сталина (1934 г.)

В графике, характеризующем ход производства на двух крупнейших автомобильных заводах СССР за I и II кварталы 1934 г., взаимно противопоставлены плановый ход выполнения производственной программы на Московском автозаводе им. Сталина (ЗИС) и лихорадочные колебания выпуска в обстановке систематически повторяющейся «штурмовщины» на Горьковском автозаводе (ГАЗ).

III. График уплотненности рабочего дня в отдельных цехах Горьковского автозавода по данным 1934 г.

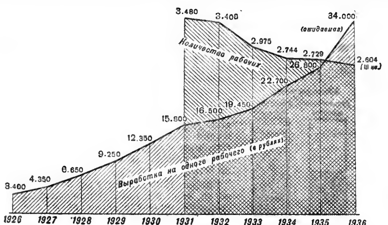
График характеризует степень уплотненности рабочего дня в различных цехах Горьковского автозавода и показывает величину неиспользованных внутренних ресурсов на этом участке. При взгляде на график сразу бросается в глаза резкое отставание по кузнечному цеху, в кото-

ром доля неиспользованного рабочего времени превышает 40% (три часа из возможных семи). По остальным цехам положение несколько лучше, однако и здесь процент неиспользованного времени достаточно высок: по механическому цеху почти 2 часа, по литейному и штамповочному цехам по часу.



IV. График движения количества рабочих и размеров выработки по заводу „Электроаппарат"

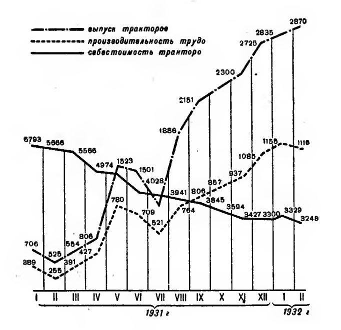
График характеризует достижения завода в деле поднятия производительности труда за десять лет его существования. Из графика видно, что за этот срок выработка на одного человека увеличилась вдесятеро,



причем этот рост сопровождался, начиная с 1931 г, систематическим снижением числа рабочих на заводе.

V. График связи между размером выпущенной продукции и себестоимостью по Сталинградскому тракторному заводу

График дает отчетливое представление о тех возможностях, какие открывает для снижения себестоимости увеличение выпуска продукции, в первую очередь, вследствие сокращения удельного веса постоянных расходов, падающих на единицу изделий.



VI. График связи между материальным снабжением и выпуском продукции

Этот интересный график является хорошей иллюстрацией того положения, что при помощи даже самых простых графических конструкций нередко можно с успехом вскрывать довольно сложные хозяйственные зависимости. Так, данные графика позволяют утверждать, что заявки заводов Главмашстрома на материалы составлялись с большим запросом и вне всякого соответствия с реальной потребностью. Действительно, при снабжении основными материалами — железом сортовым и листовым—только на 64% и 79% заводы главка тем не менее выполнили план на 30,1%.

Выполнение плана — 90,1%

Удовлетворение потребности в железе: *сортовом* — 64,1%; *листовом* — 79,5%

График выиграл бы еще более в наглядности, если бы, помимо приведенных в нем сведений, показано было состояние складских запасов (так как иначе возможно предположение, что программа была выполнена за счет „проедания“ остатков материалов на складах).

§ 18. Аналитические выводы и их оформление

После того как аналитические расчеты выполнены и таблицы (или заменяющие их графики) составлены, наступает заключительная часть работы аналитика — ф о р м у л и р о в к а в ы в о д о в и мероприятий. Обобщая результаты обработки всего цифрового материала, мысленно связывая между собой те или

иные показатели, отметая все несущественное и четко фиксируя наиболее важное, аналитик окончательно подытоживает все существенное, что обусловило развитие данного предприятия по определенному руслу, те причинные связи, какие проявились между различными элементами хозяйственного целого. Из выводов естественно вытекают определенные предложения, направленные к устранению недочетов и поднятию работы на высшую ступень.

С результатами анализа обычно должен ознакомиться довольно значительный круг лиц. Это обстоятельство заставляет внимательно отнестись к вопросу об оформлении аналитической работы.

Бесспорно, что такое оформление должно быть письменным. Анализ — слишком ответственная процедура, чтобы итоги ее не были должным образом закреплены. Самое закрепление может, однако, осуществляться по-разному. Наиболее распространены следующие две формы: а) кратко изложенные выводы и предложения по анализу, сопровождаемые рядом аналитических таблиц, явившихся основой для данного заключения, и б) более или менее обстоятельный доклад, в котором текст и таблицы органически слиты и все изложение построено таким образом, что читатель имеет полную возможность проследить, какими путями аналитик пришел к своим выводам. Мы полагаем, что каждая из названных форм может найти применение на практике. Первая из них вполне пригодна в тех случаях, когда анализ преследует цель своевременной сигнализации и результаты его попадают в руки опытных оперативных работников, с полуслова схватывающих существо дела. Вторая форма более подходит к капитальным работам (например, к годовым отчетам), рассчитанным на большое число читателей и прежде всего — на общественность данного предприятия. Обстоятельность и понятность изложения являются особенно важным моментом, весьма повышающим ценность проделанной аналитиком работы.

Глава III

АНАЛИЗ ВЫПОЛНЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ПРОГРАММЫ

§ 19. Последовательность аналитического процесса

Работа отдельных предприятий на современном этапе развития советской экономики строится, как известно, на базе хозяйственного расчета. «Внедрить и укрепить хозрасчет» — одно из шести основных условий, на которые указал в своей исторической речи товарищ Сталин. Осуществление хозрасчета означает, что каждое предприятие не вправе ограничиться только количественным выполнением производственной программы, но обязано вести постоянную борьбу за такую организацию работы, которая обеспечила бы экономное расходование в процессе производства овеществленного (сырья, материалов, оборудования) и живого труда, рациональное управление выделенными предприятию имущественными фондами и необходимый размер накопления.

Самая последовательность изучения аналитиком отдельных сторон жизни предприятия находится прежде всего в зависимости от тех практических задач, какие данный конкретный анализ преследует. Анализ может ограничиться только определенным участком хозяйствования, может охватить и всю работу предприятия. Анализы первого рода, которые можно назвать с п е ц и а л и з и р о в а н н ы м и, обычно отличаются меньшей глубиной, но зато выполняются более часто (ежемесячно, поквартально). Анализы всей экономики предприятия предпринимаются обычно один раз в год и имеют в своей основе ведомости г о д о в о г о о т ч е т а и другие записи, обобщающие итоги годовой работы предприятия. Анализы этой категории легко подразделяются на два основных раздела: а) п р о и з в о д с т в е н н ы й а н а л и з и б) ф и н а н с о в ы й а н а л и з. В рамках производственного анализа дается оценка выпуска валовой и, особенно, товарной продукции предприятия — этого важнейшего количественного критерия работы предприятия; в тесной связи с выпуском исследуется выполнение намеченных планом качественных показателей, прежде всего изменение себестоимости. Финансовый анализ освещает вопрос о рациональ-

ности управления закрепленными за предприятием имущественными фондами и о доходности (рентабельности) всей его деятельности. В дальнейшем тексте мы рассмотрим методы исследования, присущие каждому разделу, разбив все изложение на четыре главы: 1) анализ выполнения производственной программы, 2) анализ себестоимости, 3) анализ использования средств, 4) анализ рентабельности.

§ 20. Задачи анализа выполнения производственной программы

При желании систематически и планомерно изучить хозяйственный процесс следует избрать в качестве отправного пункта анализ выполнения производственной программы.

Первоочередной задачей всякого предприятия является обеспечение таких условий, при которых была бы произведена та сумма материальных ценностей и в таком качестве и ассортименте, какие преподаны вышестоящими органами хозяйственного руководства и твердо закреплены техпромфинпланом предприятия. Отсюда нельзя, однако, делать вывод, что момент количества оттесняет на задний план момент качества производства: оба они образуют единство и неотделимы друг от друга.

Приступая к анализу выполнения производственной программы, аналитик должен иметь перед собой ясную цель исследования. Этой целью является не только определение размеров отклонения выпуска от плановых норм или иных показателей, но выяснение тех хозяйственных факторов, взаимодействие которых определило самый ход производства. Эти факторы при всем своем разнообразии без труда могут быть сведены для целей исследования в несколько стержневых групп.

Нам представляется, что таких групп должно быть три. Первую группу образуют все так называемые подготовительные факторы, характеризующие степень обеспеченности предприятия средствами производства и рабочей силой. Во вторую входят факторы, действующие в самом процессе производства, организационные и технологические. Наконец к третьей относятся факторы реализации. Аналитик развертывает свое исследование в рамках каждой из названных групп, вскрывая и подвергая соответствующему измерению отдельные факторы, влиявшие на ход производства.

В дальнейшем изложении мы остановимся на приемах изучения важнейших из этих факторов. По первой группе нами будут рассмотрены следующие факторы: а) обеспеченность предприятия сырьем, материалами и топливом, б) ход комплектования необходимой рабочей силой и в) сроки сдачи в эксплоатацию нового основного фонда, на использовании которого базируется план расширенного, сравнительно с прежним периодом, производства.

По группе производственно-организационных и технологических факторов предстоит исследовать влияние на выпуск про-

дукции мероприятий по подготовке производства, норм расходования сырья и материалов, нагрузки оборудования, организации труда и использования рабочего времени, технологии производства и величины брака, согласованности работы отдельных частей (цехов, агрегатов) предприятия. По группе реализации объектом изучения явятся ход продажи изделий и платежная дисциплина покупателей.

§ 21. Валовая и товарная продукция как объекты анализа

Для суждения о том, выполнена ли производственная программа, необходимо сперва установить, о каком экономическом понятии идет речь. Практика знает три величины, определяющие объем работы промышленного предприятия: а) валовой оборот, б) валовую продукцию и в) товарную продукцию.

Валовым оборотом принято называть сумму, образующуюся в результате чисто автоматического сложения продукции отдельных цехов данного промышленного предприятия. Величина эта, следовательно, представляет собой итог, в котором одни и те же затраты многократно повторяются — сперва как часть стоимости полуфабриката, а затем как элемент полной заводской себестоимости.

Для аналитика, желающего определить реальную сумму продукции, т. е. тот фонд материальных ценностей, какой создан на данном предприятии путем приложения рабочей силы к средствам производства, валовой оборот в большинстве случаев практического значения иметь не может, будучи величиной, значение которой до крайности завуалировано содержащимися в нем внутренними оборотами (т. е. суммами, переданными одними цехами другим). Тем бóльшую роль приобретают для аналитика две другие величины — валовая и товарная продукция. Под валовой продукцией понимается стоимость всей продукции (изделий, полуфабрикатов и услуг), выработанной за данный период, за исключением продукции, потребленной на производственные нужды самого предприятия.

Сумма валовой продукции, очевидно, может быть определена путем вычитания из валового оборота всех передвижений ценностей внутри предприятия.

Валовая продукция, представляя собой денежное выражение всех производственных затрат, является исходной величиной для расчета показателей по производительности труда и позволяет аналитику судить о степени загрузки предприятия.

Однако наибольшее значение имеет для анализа продукция товарная. Под товарной продукцией подразумевается та доля выработанной продукции, которая отчуждается или может быть отчуждена на сторону. Изучая выполнение плана по товарной продукции, аналитик особое внимание уделяет вопросу о том, выдержан ли предприятием установленный для данной продукции ассортимент изделий.

§ 22. Учетные данные, привлекаемые к анализу выполнения производственной программы

Данные о размерах валовой и товарной продукции предприятия (за отчетный период, по плану и за период, предшествующий отчетному) служат лишь для определения самого объема выпуска и величины разрыва между отчетными и базисными цифрами. Что касается непосредственных причин разрыва, то вскрыть таковые аналитик сумеет лишь в результате изучения тех учетных сведений, в которых в определенных сочетаниях цифр зафиксирована вся совокупность условий, положительно либо отрицательно влиявших на весь ход производства. Эти сведения весьма разнообразны и богаты и черпаются из всех отраслей учета. Рассмотрим, какие возможности открывает в этом отношении каждая из этих отраслей: бухгалтерия, статистика, оперативный учет.

Из бухгалтерских источников аналитик в первую очередь использует материальную отчетность (а в случае надобности — и самые регистры сортового учета материалов), поскольку своевременное и комплектное снабжение является одной из важнейших предпосылок успешного выполнения плана производства. Далее в круг внимания аналитика включаются данные о браке. Используются также сведения о реализации готовых изделий и состоянии дебиторской задолженности — при исследовании связи между бесперебойностью сбыта и дальнейшим ходом производства. При определенных условиях аналитик может заинтересоваться учетом претензий как предъявленных предприятием к поставщикам материалов, так и направленных самому предприятию со стороны потребителей его продукции.

В орбиту анализа иногда попадают также сведения о штрафах за простой вагонов, добавочное хранение материалов в станционных пакгаузах и тому подобные данные, черпаемые из отчетности по общезаводским расходам и используемые для выяснения той роли, какую в задержке снабжения играло само предприятие, не выкупившее своевременно из-за финансовых затруднений или по другим причинам адресованные ему грузы. Наконец, аналитику приходится также обращаться к калькуляционным ведомостям, откуда он может почерпнуть сведения о величине затраченного на единицу продукции живого и овеществленного труда, и в случае расхождений между фактическими и запланированными нормами затрат определить влияние добавочного расхода (либо экономии) материалов и рабочего времени на выпуск.

Среди цифр статистического учета, к которым обращается аналитик, следует указать, в частности отчетность о простоях оборудования и рабочих. Как видно будет из дальнейшего, эта отчетность служит тем первоисточником, откуда черпаются сведения об основных нарушениях производственного ритма, необходимые для грубого расчета вызванных

ими потерь в производстве. Из других статистических сведений, использование которых при анализе может оказаться полезным, укажем отчетность о работе силовых установок (паровых котлов, электромоторов и пр.), данные об использовании машин и станков, отчетность о численности инженерно-технического персонала и служащих и их движении, отчетность о рабочей силе (число отработанных человекодней, неявки на работу с разбивкой по причинам), отчетность о результатах стахановского движения на предприятиях, отчетность по капитальным работам (выполнение и срок сдачи в эксплоатацию) и по монтажу оборудования. Данные статистического учета оборудования вовлекаются в орбиту анализа в тех случаях, когда аналитик стремится установить, в какой мере повлияло на выполнение производственной программы лучшее и худшее против плана (либо предыдущего периода) использование наличного парка машин и станков, а также бесперебойность работы силовых установок, в частности, насколько значительным оказался дополнительный выпуск продукции из-за перекрытия первоначальных проектных мощностей.

Отчетность о численности персонала при условиях достаточной ее детализации может быть полезна аналитику при исчислении влияния на производство отсутствия работников той или иной специальности. Значительно чаще придется аналитику обращаться к разработке данных о рабочей силе, поскольку одним из важнейших факторов, влияющих на выполнение программы, является правильная организация труда.

Еще больший интерес представляет для аналитика отчетность о развертывании стахановского движения на предприятии. Рост производительности труда в связи с повышенной выработкой стахановцев имеет своим результатом значительное перевыполнение программы. При расчете влияния этого фактора на выпуск продукции аналитик естественно обратится к данным о перевыполнении норм стахановцами и к другим сведениям, характеризующим достижения передовых рабочих предприятия (выпуск отличной продукции, экономия материалов и т. п.).

Что касается отчетности по капитальному строительству и монтажу, то таковая войдет в орбиту внимания аналитика в тех случаях, когда выполнение производственной программы связано со своевременным вводом в эксплоатацию нового оборудования.

Из данных оперативного учета назовем прежде всего регистры учета договоров с поставщиками и покупателями, откуда черпаются сведения о выполнении обязательств по поставкам и отгрузкам в отношении как количественных, так особенно качественных показателей по сырью, материалам, топливу и полуфабрикатам, поступающим на склады предприятия, и по готовым изделиям, отправленным в адрес покупателей. Другим видом оперативного учета, которым должен интересоваться аналитик, является отчетность отдела тех-

нического контроля, характеризующая качество предназначенных для переработки материальных ценностей и произведенной продукции. К этим данным аналитик обращается в тех случаях, когда возникает надобность в изучении связи между выпуском готовых изделий и качеством исходного продукта. Ухудшенное качество переработанного сырья и материалов зачастую влечет за собой дополнительный их расход в производстве и при невозможности устранения вызванного этим обстоятельством дефицита в балансе материалов лимитирует выпуск готовых изделий. Данные качественного контроля могут быть также использованы аналитиком при анализе связи между выпуском и реализацией продукции.

§ 23. Общая ориентировка в условиях выполнения производственной программы

Анализ выполнения производственной программы проходит ряд последовательных этапов для оценки роли отдельных факторов, способных повлиять на размеры выпуска. Большое значение имеет для оперативной работы раскрытие и измерение значимости каждого фактора. Аналитическим действиям предшествует этап первоначальных констатаций, в пределах которого аналитик не только определяет величину разрыва по валовой и особенно товарной продукции, пользуясь для этого приемом сравнения, но выясняет еще ряд вопросов, ориентирующих его в общей производственной обстановке.

Само собой разумеется, что сравнение всех привлеченных к анализу показателей товарной и валовой продукции может быть осуществлено лишь после того, как все они выражены в однородной оценке, — в неизменных ценах 1926/27 г. или в отпускных ценах отчетного периода.

Аналитик прежде всего устанавливает, было ли сохранено предусмотренное планом соотношение между валовой и товарной продукцией. Если сравнение обнаружит, что товарная продукция в своем движении отстает от продукции валовой, это послужит сигналом, что одной из причин, тормозивших выполнение плана (либо если план выполнен, то достижение еще более высоких количественных показателей), является нарушение производственного ритма и связанный с этим некомплектный выпуск деталей, излишний «задел» полуфабрикатов и т. п.

Аналитик может в еще большей мере локализовать свое исследование, если он выяснит, когда именно (в каком месяце или квартале) имели место наиболее значительные отклонения от плана как по валовой, так и по товарной продукции.

При учете выполнения плана по товарной продукции аналитик обязан уделить максимум внимания натуральным показателям выработки. Это тем более необходимо, что в процессе сравнения натуральных показателей плана и отчета (с привлечением, по возможности, еще третьей величины — данных предыдущего отчетного периода) иногда удается обнаружить и самые причины разрыва.

Этим путем, в частности, можно обнаружить влияние на ход производства освоения новых видов продукции. Понятно, что исчисление самой величины ущерба, причиненного этим обстоятельством, явится уже особой задачей, осуществить которую с большей или меньшей степенью точности аналитик сумеет лишь на следующей стадии своей работы. Можно изучить также влияние нежелательных сдвигов в ассортименте, как то: усиленного изготовления простейших видов продукции при одновременном сокращении выработки продукции более сложной и трудоемкой.

Пример такой ориентировки аналитика в обстоятельствах, влиявших на выполнение программы, был уже нами приведен в главе I (табл. 2).

Ниже мы приводим образец более глубокого сопоставления планового и фактического выпуска продукции, в котором дана характеристика выполнения плана в разрезе планового же ассортимента (табл. 21). Расчет подобного рода, ныне применяемый в ряде предприятий, позволяет дать более правильную оценку результатов выполнения заданий по товарной продукции не только в количественном отношении, но и в ассортиментном разрезе.

Таблица 21

Характеристика выполнения производственной программы по ассортименту (за сентябрь 1936 г.)

(по данным механосборочного цеха завода электромоторов)

Наименование изделия (тип моторов)	Неизменная цена 1926/27 г.	План		Фактически		% выполнения	
		Количество	Сумма в ценах 1926/27 г. (тыс. руб.)	Количество	Сумма в ценах 1926/27 г. (тыс. руб).	По объему	По ассортименту
ТТ-1/6	210	100	21,0	70	14,7	70	—
ТТ-2/6-Н	250	200	50,0	239	58,7	119,5	—
ТТ-5/6-Н	570	15	8,6	38	21,7	253,4	—
ТТ-8/4-Н	900	11	9,9	35	31,5	318,2	—
ТУ-10/6	1 100	85	93,6	75	82,5	88,4	—
ТТ-10/4	1 100	—	—	13	14,3	—	—
и т. д.	и т. д.				и т. д.	и т. д.	
Всего	—	1 560	900,7	1 608	937,9	104,0	89,0

В общий итог выполнения по ассортименту включены только те изделия, которые имелись в программе и в сумме, не превышающей планового задания. Например, если по мотору ТТ 2/6-Н напряжения в 500 з фактический выпуск составил 58,7 тыс. руб., то в выполнение по ассортименту засчитана только сумма планового задания — 50 тыс. руб. Всего сумма выполнения по ассортименту составила 805 тыс. руб. или 89% плана.

§ 24. Анализ выполнения производственной программы упрощенным способом

В ряде случаев аналитику приходится вводить приемы упрощенного анализа выполнения производственной программы.

Сущность подобного анализа выполнения производственной программы заключается в том, что аналитик получает возможность более или менее точно ориентироваться в основных условиях, под действием которых развертывается выполнение производственной программы, не прибегая при этом к сложным расчетам, с помощью ряда измерителей, но довольствуясь только одним измерителем (или максимум двумя). Такой измеритель, очевидно, должен иметь универсальный характер, иначе его нельзя будет применить для изучения разнообразных факторов, влияющих на ход производства. Этому требованию в достаточной мере удовлетворяют те две величины, которыми пользуются при упрощенном анализе выполнения производственной программы, а именно трудо- и станкочасы. Производственный процесс рассматривается как затрата определенного количества времени, в связи с чем каждый фактор, стимулирующий выполнение программы (например, рост производительности труда, сверхурочная работа, увеличение численности рабочих) либо тормозящий выпуск продукции (невыход рабочих, простои, брак, дополнительная обработка в силу технологических причин и т. п.) получает свое выражение в нормативах времени. Но, как известно, счетный анализ старается представить результаты всякого расчета в денежной форме. Это требование при пользовании рассматриваемым способом удовлетворяется без особого труда. Зная, с одной стороны, общую стоимость продукции (в неизменных ценах), а с другой — общее количество рабочего времени, затраченного на выпуск, нетрудно установить размер выпуска обезличенной продукции в рублях за один рабочий час.

Покажем на примере, как выполняется подобный анализ. Производственная программа механо-сборочного цеха моторного завода по сентябрь 1936 г. составила (в неизменных ценах 1926/27 г.) 900,7 тыс. руб. фактическое выполнение выразилось в сумме 937,9 тыс. руб

При решении вопроса о причинах разрыва и выяснении значимости каждой из них аналитиком были использованы следующие данные:

1. Общая затрата времени

	Затраты времени на фактический выпуск	
	По плановым нормам	По действительным нормам
Всего израсходовано на выпущенную продукцию	13 888 чел.-час	13 303 чел.-час

2. Среднесписочное число рабочих в сентябре

По плану	110 чел.
Фактически	109 „

3. Месячная отработка 1 человека по плану на сентябрь 153 часа

4. Потери от невыходов рабочих

Виды потерь	Время (чел.-час) По плану	Фактически
1. Отпуска	936	735
2. Болезни:		
а) производственный травматизм	—	326
б) прочие заболевания	760	1 123
3. Выполнение общественных обязанностей	566	98
4. Декретный отпуск	95	133
	2 357	2 415

5. Простои

Причины простоев	Число часов простоя
1. Отсутствие электроэнергии по вине МОГЭС	28
2. Отсутствие режущего инструмента	18
3. Самостоятельная переналадка станков рабочими	75
4. Самостоятельный ремонт станков и приспособлений рабочими	41
5. Отсутствие материала	3
6. Перешивка ремня	9
7. Отсутствие наряда на работу	5
	179 час.

6. Дополнительная затрата рабочего времени из-за отклонений от технологического процесса

Условия, вызвавшие дополнительную затрату рабочего времени	Запланировано (в час.)	Фактически израсходовано
1. Более тщательная отделка моторов для экспорта	300	90
2. Обработка чугунных отливок вручную из-за поломки метчиков	—	44
3. Дополнительная обработка немерного материала	—	6
4. Устранение дефектов работы штамповочного цеха	—	40
Итого	300	180

7. Брак в производстве

Виновники брака	Потерянное время (в часах)
1. По вине материалов	103,5
2. „ „ рабочих	95,0
3. „ „ администрации	31
	229,5

8. **На сверхурочные работы было израсходовано в сентябре 568 часов**

Аналитик определил прежде всего стоимость часового выпуска плановую и фактическую. Они составили соответственно:

$$\frac{937\ 900}{13\ 888} = 67{,}5 \text{ руб. и } \frac{937\ 900}{13\ 303} = 70{,}5 \text{ руб.}$$

Сравнение этих двух чисел позволило прежде всего определить хозяйственный эффект от повышения производительности труда. Он очевидно равен

$$(70{,}5 - 67{,}5) \times 13\ 303 = 39{,}9 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма в 39,9 тыс. руб. представляет собой добавочную продукцию, выработанную заводом в результате повышения производительности труда.

Все ~~важнейшие~~ дальнейшие расчеты аналитик вел уже, исходя из цифр плановой производительности за 1 человекочас, т. е. 67,5 руб., поскольку результат повышения производительности труда им уже учтен. В результате были выведены следующие итоги потерь и дополнительного выпуска:

а) Потери продукции от недобора рабочих

$$153 \times 67{,}5 = 10{,}3 \text{ тыс. руб.}$$

б) Потери от невыходов

$$(2415 - 2357) \times 67{,}5 = 3{,}9 \text{ тыс. руб.}$$

в) Потери от простоев

$$179 \times 67{,}5 = 12{,}1 \text{ тыс. руб}$$

г) Сокращение времени обработки из-за изменений технологического процесса

$$(300 - 180) \times 67{,}5 = 8{,}1 \text{ тыс. руб.}$$

д) Потери от брака

$$229{,}5 \times 67{,}5 = 15{,}5 \text{ тыс. руб.}$$

е) Дополнительный выпуск вследствие применения сверхурочных работ

$$568 \times 67{,}5 = 38{,}3 \text{ тыс. руб.}$$

Результаты всех этих расчетов были обобщены в следующей итоговой таблице:

Таблица 22

Факторы, влиявшие на выполнение программы	Увеличение выпуска (в тыс. руб.)	Сокращение выпуска (в тыс. руб.)
1. Повышение производительности труда	39,9	—
2. Сверхурочные работы	38,3	—
3. Изменение технологии производства	8,1	—
4. Сокращение брака	—	15,5
5. Неукомплектованность штата	—	10,3
6. Потери от невыходов	—	3,9
7. Потери от простоев	—	12,1
Итого	86,3	41,8
8. Нерасшифрованные факторы	—	7,3
Сальдо	—	37,2

Цифры таблицы позволили аналитику формулировать вывод, что перевыполнение заводом его производственной программы на 37,2 тыс. руб. еще не дает оснований к высокой аттестации работы завода. Завод мог добиться более высоких показателей, мог обеспечить еще большее перевыполнение плана. Значительные простои, брак, а также невыходы и недостаток рабочих побудили завод с целью компенсации потерянного времени ввести сверхурочные работы, что неизбежно должно было вызвать снижение качественных показателей (оплата по повышенной ставке, а следовательно, и рост затрат по статье «производственная зарплата»). Не будь всех этих производственно-организационных неполадок, перевыполнение плана выразилось бы цифрой значительно большей, чем достигнутая.

Упрощенный анализ не лишен серьезных недочетов. Примитивность свойственных ему вычислений неизбежно отражается на точности результатов и вызывает появление рубрики «нерасшифрованные факторы» (в нашем примере 7,3 тыс. руб. около 18% всего итога факторов, влиявших на сокращение выпуска, и 6% всей суммы отклонений). Еще существеннее то обстоятельство, что при упрощенном анализе ряд факторов оказывается недостаточно исследованным, некоторые же вовсе не могут быть раскрыты. Так, не представляется возможным учесть влияние столь важного момента, как задержка в сдаче новых цехов и агрегатов. Вне орбиты анализа остаются также все моменты, связанные с реализацией готовой продукции. Фактор материального снабжения учитывается только по своему конечному влиянию на выпуск, без указания непосредственных причин, повлекших за собой неподачу материалов (недоснабжение, низкое качество поступивших материалов, перерасход в производстве). Ограниченность цифровых источников лишает аналитика возможности глубже подойти к такому важнейшему, но сложному по своей природе показателю, как производительность труда. Наконец,— и это пожалуй самое главное, — упрощенный анализ по необходимости оперирует с о б е з л и ч е н н о й п р о д у к ц и е й (выработкой за один человекодень или человекочас). Там, где необходима бóльшая конкретизация, он оказывается уже явно недостаточным.

Все перечисленные обстоятельства побуждают, невзирая на трудности обработки значительного количества учетных сведений, обращаться к развернутому анализу выполнения производственной программы, в основе которого лежит тщательное изучение всех факторов, влиявших на величину выпуска. Приведенный нами в начале главы далеко не исчерпывающий перечень важнейших из этих факторов показывает, что речь идет об оценке аналитиком всей производственной обстановки в данном предприятии: организации трудовых и технологических процессов, условий использования оборудования. Анализ такого рода рассматривает экономику не в отрыве от техники, но в тесном с ней единении и по праву может быть назван т е х н и к о-э к о н о м и ч е с к и м.

§ 25. Снабжение предприятия сырьем, материалами, полуфабрикатами и топливом и лимитирование этим фактором размеров продукции

Размеры и своевременность снабжения сырьем, материалами, полуфабрикатами и топливом способны, как известно, весьма существенно отразиться на объеме выполненной предприятием работы, особенно в тех случаях, когда при жестко лимитированном снабжении предприятие вынуждено развертывать или сжимать производство в прямой зависимости от текущих поступлений. По указанной причине аналитику необходимо прежде всего установить, *как шло выполнение договоров поставщиками*. Получение необходимых цифр не составит особого труда для аналитика, работающего в пределах данного предприятия и имеющего доступ к любым отчетным сведениям, в данном случае — к цифрам оперативного учета. По картотеке договоров с поставщиками, а еще лучше по отчетной ведомости, составленной на основании детального бухгалтерского учета материалов (поскольку часть поступивших в предприятие материалов могла быть закуплена не по договорам, а по разовым сделкам и сверх того потребление материалов в производство могло совершаться частично за счет ранее накопленных складских запасов), легко можно получить полную картину того, как протекало за исследуемый отчетный период снабжение предприятия основными материальными средствами, необходимыми для производства. Если затем сопоставить цифры выпуска с цифрами, показывающими ход снабжения главнейшими видами сырья, материалов, полуфабрикатов и топлива, то в ряде случаев (особенно при значительном удельном весе материальных затрат) удастся с полной отчетливостью взвесить влияние на выработку продукции размеров производственного снабжения. Вот небольшая иллюстрация из практики заводского анализа.

Нефтеперегонный завод недополучил в 1933 г. необходимые для изготовления смазочных масел дестиллаты. Общий приход дестиллатов выразился в следующих цифрах.

Таблица 23

Поступление дестиллатов от поставщиков

Время поступления	Наименование дестиллатов	Поступление (в тоннах)		Разница	
		По плану	Фактически	Недополучено	Получено сверх плана
II квартал	Веретенный дестиллат . .	600	—	600	—
III "	" " . .	600	—	600	—
IV "	" " . .	600	1 513,5	—	913,5[1]
II "	Цилиндровый дестиллат .	8 925	—	8 925	—

[1] Мощность оборудования позволяла перерабатывать лишь 600 т. дестиллатов в квартал.

Перебои в снабжении завода дестиллатами вызвали простои оборудования в соответствующем (очистном) цехе и повлекли за собой недовыработку продукции в размере 833,3 тыс. руб.

Для установления этой цифры аналитик произвел следующие довольно простые расчеты:

По веретенному дестиллату. Общее количество недополученного продукта составило во II и III кварталах 1 200 т. Из одной тонны сырья очистный отдел вырабатывал продукции на Р. 119.18. Следовательно, общая сумма недоработки составила 1 200 × 119,18 = 143 тыс. руб.

По цилиндровому дестиллату Отсутствие цилиндрового дестиллата вызвало в очистном цехе простой оборудования в количестве 5 132 мешалкочасов. Продукция, выпускаемая цехом за 1 час. оценивается в Р. 134.51, откуда сумма недовыработки по указанной причине 5 132 × 134,51 = 690,3 тыс. руб.

Общий результат недовыполнения программы из-за недоснабжения предприятия дестиллатами составил 143 тыс. руб. + 690,3 = 833,3 тыс. руб.[1].

Недоснабжение предприятия сырьем и материалами во многих случаях представляет собой фактор, не зависящий от предприятия, и так именно обычно расценивается аналитиком. Все же следует рекомендовать аналитику, если к этому только представится возможность, проконтролировать своевременность заключения договоров на поставку, равно как сроки сдачи и другие договорные условия. Часто бывает, что подобный просмотр обнаружит недостаточное уменье предприятия отстаивать свои интересы, как то: запоздалое подписание договоров, отсутствие должной четкости в определении ассортимента и пр., и заставит аналитика внести в первоначальное свое заключение о причинах срыва производственной программы серьезную поправку, включив в число виновников этого срыва и самого пострадавшего.

Вина предприятия, несомненно, будет налицо, если срыв в снабжении материалами (полуфабрикатами, топливом) окажется следствием отказа или задержки в выкупе их из-за финансовых затруднений. Для выяснения роли этого фактора аналитику придется опять-таки обратиться к данным оперативного учета договоров (поскольку в соответствующих регистрах должны, очевидно, иметься отметки о невыкупе грузов и причинах невыкупа). Для той же цели аналитик, как уже отмечалось в § 22, сумеет использовать данные о штрафах и пени, уплаченных за несвоевременный выкуп грузов.

При анализе влияния, оказываемого материальным снабжением на выпуск продукции. необходимо учитывать, что в известной мере недостаток новых поступлений может быть компенсирован мобилизацией всех внутрипроизводственных запасов дефицитного материала, резким сокращением незавершенного производства, исправлением ранее забракованных деталей и т. п. Если подобные возможности сколько-нибудь значительны, то анали-

[1] Разница в 0,1 тыс. руб. по сравнению с табл. 6 (см. стр. 16) получилась из-за небольшого округления цифр при расчете стоимости выпуска за 1 мешалкочас.

тик обязан их непременно принять во внимание. Покажем на примере, как в подобных случаях подходит аналитик к определению реальной цифры разрыва за счет фактора снабжения.

Завод отопительных приборов должен был выпустить в августе 1936 г. радиаторов системы ВОКО и экрано-ребристых на 1587 тыс. руб., фактически же выпуск составил лишь 1048 тыс. руб.

В процессе изучения учетных данных аналитик установил, что напряженным участком в снабжении явились черные ниппеля (кольца для соединения между собой отдельных секций печи). Потребность в ниппелях для радиаторов обеих систем равнялась 643 188 шт. (считая по 18 шт. на батарею из 10 радиаторных секций). Между тем от поставщиков черных ниппелей фактически поступило в августе лишь 76 280 шт., вместо причитающихся по договору 1 057 500 шт.

Поскольку отсутствие ниппелей делало фактически невозможным выпуск полноценной продукции, следовало, как будто, притти к выводу, что завод вообще не в состоянии был выполнить более 12% своего плана. Между тем план фактически был выполнен на 66%. Сопоставление этих двух цифр отчетливо свидетельствовало о наличии значительных внутризаводских источников, за счет которых оказался покрытым разрыв в 54%.

Ознакомление с материалом учета позволило обнаружить аналитику следующие источники такого покрытия:

1. Ниппеля в незавершенном производстве, полностью поглощенные продукцией августа (за вычетом брака)	62 126
2. Ниппеля прежних закупок, возвращенные в течение августа со склада, где они подверглись переборке, в радиаторный цех и использованне для нужд августовской программы (за вычетом 3% брака при сборке)	16 126
3. Готовые радиаторы июльского выпуска в количестве 28 514 шт., задержанные сдачей и вошедшие поэтому в выпуск августа (количество ниппелей в этих радиаторах по коэфициенту 1,8)	51 325
4. Выпуск заделочно-сварочным цехом в августе исправленной продукции предыдущих месяцев в количестве 16 636 радиаторов (эквивалент в ниппелях) . .	29 945
Итого получено за счет внутренних ресурсов ниппелей	159 522

В результате этих поправок количество недостающих ниппелей сократилось до 409 674 шт. [1]. Однако и эта цифра не являлась еще окончательной. Пришлось исключить отсюда 20 880 шт., представляющих собой потребность в ниппелях для экрано-ребристых радиаторов, выпуск которых не мог состояться вследствие несвоевременной подготовки производства. Наконец из общего итога выпали еще 238 666 шт. ниппелей, так как часть августовской продукции радиаторов была сдана потребителям с особого разрешения в разобранном виде (т. е. без ниппелей, подлежавших сдаче дополнительно). Окончательное количество недостающих радиаторов после всех перечисленных коррективов определялось в 150 138 шт. Исходя из этого количества, аналитик и произвел расчет влияния снабжения на выпуск, установив реальную сумму разрыва за счет названного фактора в 358,7 руб. Остальные 180 тыс. руб. приходятся на долю других факторов.

Из сказанного, однако, ни в коем случае нельзя сделать вывод, что аналитик в своем заключении должен оперировать только окончательным

[1] Расчет: 76 280 шт. — 3% брака в обработке 2288 + итог внутренних ресурсов = 233 544. Исключение этой суммы из первоначального итога дает остаток в размере 409 674 ниппелей.

сальдо своих расчетов по фактору снабжения. Поступая таким образом, аналитик лишь уменьшит ответственность неисправных поставщиков, к которым администрация предприятия неизбежно предъявит соответствующие претензии. Расчет всех условий, влиявших на окончательный баланс снабжения, должен быть поэтому, представлен аналитиком в развернутом виде, как это, например, сделано в таблице 25.

§ 26. Анализ влияния, оказываемого на выпуск продукции численностью рабочих

На выполнение производственной программы может также оказать влияние обеспеченность предприятия рабочей силой и квалификация последней.

Аналитик обязан не только установить самый факт излишка или нехватки рабочей силы либо текучести рабочих кадров, но выяснить также, по чьей вине эти дефекты в организации труда имели место. Производственная статистика собирает обширный круг сведений по учету труда и способна оказать аналитику ценную помощь при исследовании взаимной связи между объемом продукции и обеспеченностью предприятия рабочей силой.

Важнейшие из этих сведений содержатся в отчетной ведомости «Выполнение плана по труду».

Базой для расчета, применяемого в этом случае аналитиком, служат данные о производительности труда одного производственного рабочего, исчисленные путем сопоставления двух показателей названной ведомости: среднего числа производственных рабочих и сумму валовой продукции (в неизменных ценах).

Вот для иллюстрации образец такого расчета. Асбесто-цементный комбинат, состоящий из двух заводов — цементного и шиферного, должен был выпустить в I квартале 1935 г. валовой продукции по первому заводу на 1246,2 тыс. руб. по второму — на 883 тыс. руб. Количество производственных рабочих было запроектировано следующее: по цементному заводу 765 чел., по шиферному 330 чел. Продукция на 1 рабочего согласно плановым данным составляла: по цементному заводу Р. 1629,50 за квартал, по шиферному Р. 2678. Сравнивая плановую потребность в рабочей силе с фактическим ее удовлетворением, аналитик получил такие данные:

Таблица 24

	По плану		Фактически		Разрыв	
	Цементный завод	Шиферный завод	Цементный завод	Шиферный завод	Цементный завод	Шиферный завод
Число производственных рабочих (среднее за квартал)	765	330	643	325	122	5

Исходя из цифр разрыва, с одной стороны, и данных о производительности труда 1 рабочего — с другой, аналитик установил, что недовыработка продукции, вызванная отсутствием предусмотренного планом количества рабочих, выразилась по цементному заводу в сумме 122 × 1629,5 = = 198,8 тыс. руб., а по шиферному — в сумме 2678 × 5 = 13,4 тыс. руб. (то и другое, исходя из плановой нагрузки на 1 рабочего).

Таблица 25

Наименование дефицитного полуфабриката	Подлежало отгрузке по договорам в августе (шт.)	Из этого количества предназначалось для августовской программы[1]	Фактически поступило от поставщиков			Разрыв в натуральном исчислении		
			Всего поступило (шт.)	Брак в производстве (шт.)	Доля, вошедшая в продукцию (шт.)	В ниппелях	Норма на один радиатор	В радиаторах
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ниппеля	1 057 500	643 188	76 280	2 288	73 992	569 196	1,8	317 422

продолжение

Стоимость единицы продукции	Сумма возможной недовыработки из-за неисправности поставщиков (тыс. руб.)	Факторы, влияющие на сокращение недовыработки (в тыс. руб.)				Прямое влияние фактора снабжения (тыс. руб.)
		Выпуск за счет внутренних ресурсов	Недовыпуск экрано-ребристых радиаторов	Выпуск некомплектованных радиаторов	Итого влияние противодействующих факторов	
10	11	12	13	14	15	16
4,35	1 430,0[2]	385,5	109,0	576,8	1 071,3	358,7

[1] За вычетом брака в производстве.

[2] Включая недовыработку более дорогих экрано-ребристых радиаторов на сумму 109 тыс. руб., на которые приходится разница в 49 тыс. руб. [1 430 000 — (317 422 × 4,35)]

§ 27. Своевременность работы по расширению и переоборудованию предприятия как одна из предпосылок выполнения производственной программы (анализ влияния этого фактора)

На выполнение производственной программы может оказать неблагоприятное влияние и нарушение предусмотренной промфинпланом органической связи между объемом производства и величиной обслуживающих это производство основных средств. Если продукция предприятия запроектирована на отчетный период в расчете, что в строй вступят новые цехи и агрегаты, которые позволят довести выпуск изделий до желаемой цифры, то задержка в монтаже нового оборудования немедленно должна отразиться на величине фактического выпуска, который, очевидно, будет отставать от плановых наметок. Зная сроки ввода в эксплоатацию нового оборудования — плановые и фактические, аналитик всегда сумеет определить более или менее точно величину недовыработки продукции, обусловленную нарушением сроков строительства и монтажа.

Покажем на схематическом примере, как может быть осуществлен подобный анализ. Предположим, что некое предприятие должно было выпустить продукции на Р. 5 000 000, в том числе на вводимом с 1 сентября в эксплоатацию оборудовании Р. 1 400 000. Последняя сумма во времени распределялась следующим образом:

Выпуск в сентябре	Р. 150 000	период освоения
„ „ октябре	„ 250 000	
„ „ ноябре	„ 500 000	
„ „ декабре	„ 500 000	

Новое оборудование вошло в строй только с 1 октября.

Поскольку два первых месяца оборудование работает не с полной нагрузкой, потеря от запоздалого ввода в эксплоатацию новых машин и агрегатов должна составить:

Р. 1 400 000 — (Р. 150 000 + 250 000 + 500 000) = Р. 500 000.

Если сумма недовыработки окажется выше этого итога, то аналитик вынужден будет искать дополнительные факторы, тормозившие выпуск, и вероятнее всего в качестве основного из них установит недостаточно быстрое освоение. В противном случае, т. е. если сумма недовыработки не достигнет Р. 500 000, аналитик вправе будет формулировать тезис о более совершенном использовании оборудования и быстром устранении трудностей пускового периода, либо, наконец, об использовании предприятием других производственных возможностей с целью освоения сырья, предназначенного для обработки на оборудовании, несвоевременно вступившем в строй.

Пример анализа, в процессе которого выявилась именно такого рода организационная переналадка предприятия своей работы, приводится ниже (пример взят из анализа выполнения производственной программы нефтеперегонного завода, о котором мы уже говорили)[1].

[1] Анализ выполнен т. М. Н. Стяжкиным (см. также табл. 6).

Производственная программа завода на отчетный год была составлена из расчета, что в этом году будет пущена в эксплоатацию находившаяся в реконструкции керосиновая батарея. Фактически батарея не была пущена. Согласно программе на батарее предполагалось переработать гудрона на асфальт 3 566 т и цилиндровой смеси на брайт-стоки — 7 140 т, из которых получить следующие продукты:

Таблица 26

Наименование готовых продуктов	Гудрон			Цилиндровая смесь		
	Количество тонн	Цена	Сумма (в тыс. руб.)	Количество тонн	Цена	Сумма (в тыс. руб.)
Брайт-стоки	—	—	—	4 495	350.—	1 573,3
Асфальт	3 028	42,90	129,9	—	—	—
Мазут топочный	466,6	13.—	6,1	2 502,2	13.—	32,5
Итого	3 494,6	—	136,0	6 997,2	—	1 605,8

Фактически гудрон был использован как топочный продукт и слит в топочный мазут, что повлияло на выпуск топочного продукта в сторону его увеличения. Сумма дополнительного выпуска топочного продукта составила 3 566 × Р 13 (стоимость 1 т) = 46,4 тыс. руб.

Для разжижения этого гудрона потребовался дополнительный слив в топочный мазут более легких продуктов, но за неимением таковых было слито 994 т керосина тракторного, который мог быть выпущен заводом по более дорогой стоимости, чем мазут топочный.

Разница в стоимости этих продуктов составляет:

Керосин 994 т á Р. 64 . . . . . . 63,6 тыс. руб.
Мазут 994 т á Р. 13 . . . . . . 12,9 » »

Итого . . 50,7 тыс. руб.

и увеличивает сумму недовыполнения программы.

Таким образом недовыполнение производственной программы вследствие недовыработки асфальта равняется: 136 тыс. руб.—46,4 тыс. руб.+ + 50.7 тыс. руб. = 140,3 тыс. руб.

По цилиндровой смеси потеря от недовыработки составила, как указано выше, 1605,8 тыс. руб. Однако окончательная сумма ущерба для производства сокращается до 451.8 тыс. руб., так как время, отпущенное по плану для производства смеси (9 512 мешалкочасов), было использовано для изготовления другой продукции, стоимость которой составила 1 154 тыс. руб

Таким образом общая сумма недовыработки, обусловленная задержкой в пуске керосиновой батареи, достигла 592 тыс. руб. — 7,8% планового задания.

Как видим, аналитик подошел к решению поставленной задачи с большей тщательностью и учел влияние всех обстоятельств.

§ 28. Анализ влияния подготовки производства на выпуск продукции

Рассмотренные выше факторы, влияющие на выполнение производственной программы, относятся к числу исходных предпосылок производства (условно именуемых нами подготовительными факторами).

Чрезвычайно важное значение имеет также анализ группы факторов организационно-технологических, в своей решающей части зависящих от работников самого предприятия. Ликвидация отрицательного действия этих факторов (или, напротив, усиление положительного их влияния) представляет собой дело первостепенной важности для хозяйственного руководства, поскольку в этом случае всякие ссылки на «объективные» причины недействительны. Естественно, что и аналитик, призванный обеспечить хозяйственнику возможность наилучшей ориентации в работе предприятия, уделит названной группе факторов самое тщательное внимание.

Мы остановимся сперва на методах анализа фактора *подготовки производства*. Действие этого фактора проявляется в тех случаях, когда несвоевременное выполнение определенных мероприятий, как то: неразработанность технологического процесса, задержка в сдаче чертежей, отсутствие моделей и специальных приспособлений и т. д., тормозит развертывание производства или делает его совершенно невозможным. Критерием для оценки влияния названного фактора является, очевидно, *время*, потерянное для производства. Во многих случаях необходимые для соответствующих расчетов исходные цифры могут быть извлечены из отчетности *по простоям*, при отсутствии же таких сведений срок задержки должен быть определен дополнительно. Зная этот срок и размеры выработки данного изделия за единицу времени, аналитик сумеет уже без труда определить и самую величину ущерба, понесенного предприятием от несвоевременной подготовки производства. Вот пример, иллюстрирующий сказанное:

На заводе отопительных приборов для изготовления партии экрано-ребристых радиаторов необходимо было сделать специальное приспособление к станку № 74. Недоброкачественность первоначального ремонта вызвала необходимость ремонта дополнительного, продолжавшегося 6 дней. Радиаторно-механический цех, в котором установлен названный станок, из этих шести дней три дня работал в 3 смены (по семи часов), три дня — в две смены. Норма выработки станка в одну смену 380 радиаторов; коэфициент фактического использования 0,81; отпускная цена радиатора Р. 9,35.

На основании всех этих данных аналитик произвел следующий расчет.

1. Время, потерянное из-за плохого ремонта:

$$(3 \times 14) + (3 \times 21) = 105 \text{ часов}$$

2. Недовыпуск продукции, вызванный дефектами в подготовке производства:

$$\frac{380}{7} \times 105 \times 0{,}81 \times 9{,}35 = 43 \text{ тыс. руб.}$$

§ 29. Анализ влияния норм расходования сырья и материалов на выполнение производственной программы

Материальные ценности, предназначенные к использованию в производстве, могут оказать свое влияние на выпуск продукции не только в случае их отсутствия, или запоздалой доставки, но и в самом процессе обработки. Мы имеем в виду отклонение фактической затраты на единицу продукции от плановой нормы. Совершенно очевидно, что превышение плановых норм расходования — поскольку речь идет о сырье, материалах и полуфабрикатах, возможность получения которых в количестве, превышающем договорные лимиты, ограничена — практически означает для предприятия сокращение соответствующих материальных контингентов. Перерасход материалов сверх плановой нормы требует особого внимания аналитика, ибо при напряженности снабжения данным материалом он еще более увеличивает величину разрыва между запланированным и фактическим выпуском продукции. Вот небольшая иллюстрация к сказанному:

Предприятие должно было выпустить 50 000 шт. изделий на 7,5 млн. руб. Недополучение материала «А» повлекло за собой сокращение выпуска на 8 000 шт., или 1,2 млн. руб. В процессе обработки фактический расход материала на единицу продукции превысил плановые нормы на 10,5% (с небольшим округлением). Это означает, что материала, поступившего в количестве, достаточном для изготовления 42 000 шт. изделий, хватило лишь на $\frac{42000}{110,5} = 38\,000$ шт., иначе говоря, перерасход материалов сократил размер выпуска еще на 600 тыс. руб.

При расчете влияния рассматриваемого фактора можно воспользоваться аналитической таблицей следующей формы (для наглядности таблица заполнена цифровыми данными):

Таблица 27

Виды изделий	Наименование материала, лимитирующего выпуск	Расход на единицу продукции (кг)		Общее количество поступивш. матер. (в тоннах)	Количество изделий, подлежащих выработке при нормальном расходовании материала (шт.)	Фактически выработанное количество изделий (шт.)	Недовыработка из-за дополнительного расхода материалов (шт.)	Плановая цена единицы продукции	Стоимость продукции, недовыработанной из-за перерасхода материала
		По плану	Фактически						
А	а	5	5,526	210	42 000	38 000	4 000	150	600 000

§ 30. Анализ влияния, оказываемого на выпуск продукции браком и изменением сортности

Связь между объемом товарной продукции и браком совершенно ясна и достаточно легко может быть обнаружена и измерена. При анализе этого фактора следует только иметь в виду, что соответствующие расчеты не должны ограничиваться лишь браком готовых изделий, но распространяются и на продук-

цию заготовительных цехов (полуфабрикаты самого предприятия). Что касается полуфабрикатов покупных, доставляемых предприятиями-«смежниками», то влияние, оказываемое их качеством, очевидно, рассчитывается в рамках фактора снабжения. Брак готовой продукции или деталей определяется в количественном выражении по данным окончательного бракеража и затем выражается в неизменных ценах, установленных для учета соответствующих видов товарной продукции.

Покажем на примере, как исчисляется влияние брака отдельных деталей:

Изделие состоит из 5 основных деталей. Общее их количество в запланированной к выпуску продукции выражается следующими цифрами:

Деталь „А"— 50 000 шт.	расход на изделие	1 шт.
„ „Б"—100 000 „	„ „	2 „
„ „В"—200 000 „	„ „	4 „
„ „Г"— 50 000 „	„ „	1 „
„ „Д"— 50 000 „	„ „	1 „

Готовых изделий предположено выпустить 49 500 (остальное остается в незавершенном производстве). Цена единицы 125 руб. Выпуск и брак отдельных деталей составил:

Выпуск		Брак		
По деталям „А"	69 453	По деталям „А"	4 215 шт.	6,7%
„ „Б"	96 850	„ „Б"	3 150 „	3,2%
„ „В"	231 400	„ „В"	4 230 „	1,9%
„ „Г"	52 700	„ „Г"	511 „	0,9%
„ „Д"	51 250	„ „Д"	375 „	0,7%

Очевидно, что лимитирующее влияние на выпуск продукции оказывает деталь «Б». За счет брака по этой детали недовыпуск составил:

$$\frac{3150}{2} \cdot 125 = 196{,}9 \text{ тыс. руб.}$$

Помимо брака на уменьшение выпуска предприятием в денежном выражении могут оказать влияние и сдвиги в сортности. Если предприятие имело в виду дать строго определенное соотношение сортов продукции и в процессе работ от установленного соотношения отклонилось, то результатом этого явится либо сокращение денежной суммы выпуска (если процент низших сортов, оплачиваемых дешевле, оказался больше планового) либо ее увеличение (если, напротив, возросла доля высших сортов).

Характер производимых в этом случае расчетов виден из следующей аналитической таблицы, заполненной для наглядности цифровыми данными (см. табл. 28).

§ 31. Анализ влияния работы машин и оборудования на выпуск продукции

Одним из существенных моментов, способных повлиять на выполнение и перевыполнение производственной программы, оказывается степень использования средств труда и прежде всего обеспечение максимальной продуктивности работы машин и оборудования. Известно, что нагрузка действующего оборудо-

Таблица 28

Анализ влияния сортности на выпуск продукции

Сорта	Соотношение сортов		Цена единицы продукции каждого сорта	Фактический выпуск продукции				Отклонения за счет сортности	
				В плановой сортности		В фактической сортности			
	Планов. (%)	Фактически (%)		Количество	Сумма	Количество	Сумма	Дополнительный выпуск данного сорта	Недовыработка данного сорта
I	80	83	10	21 840	218 400	22 659	226 590	8 190	—
II	15	10	9	4 095	36 855	2 730	24 570	—	12 285
III	5	7	6	1 365	8 190	1 911	11 466	3 276	—
	100	100	—	27 300	263 445	27 300	262 626	11 466	12 285

Сальдо—потеря от ухудшения сортности 819

вания наших предприятий еще далека от предела и даже в передовых отраслях промышленности, например, в машиностроении, анализ условий работы станочного парка показывает, что полезное время (т. е. тот срок, в течение которого станок участвует в производстве) и его машинное время (срок, в течение которого станок режет фрезом или резцом, сверлит и т. д.) обычно не превышают: первое 75—80%, а второе — 30—40% всего фонда рабочего времени. Далеки от предела также темпы движения рабочих частей машины (например, скорость резания или подачи, число оборотов и т. п.).

Стахановское движение дало мощный толчок использованию имеющихся в этой области колоссальных резервов. Значительное повышение нагрузки оборудования сравнительно с практикой прежних лет является одной из характерных черт промфинпланов предприятий на современном этапе. При оценке влияния этого момента на выпуск продукции аналитику необходимо выяснить, насколько успешно выдерживает предприятие установленные планом коэфициенты использования машин и станков, а если плановый коэфициент не достигнут, то что этому помешало. Основным учетным источником, которым в этом случае пользуется аналитик, являются данные о плановом и фактическом фонде рабочего времени машин и станков и об имеющих место простоях (то и другое в станкочасах). Первые позволяют судить о степени использования пропускной способности оборудования, вторые — о причинах, нарушавших ритмичность его работы. Пользуясь методами упрощенного анализа выполнения производственной программы, можно дать приближенный расчет влияния изменившейся нагрузки оборудования и простоев на выпуск продукции. Для этого необходимо прежде всего установить раз-

мер выработки продукции (конечно, обезличенной) за один станкочас по плану и фактически. При помощи названного показателя аналитик выводит затем искомые величины: 1) дополнительный выпуск (либо недовыработку), вызванные изменением в нагрузке оборудования; 2) дополнительный выпуск при удлинении срока работы (переход на большее число смен, сверхурочные работы) и 3) потери, вызванные простоями оборудования.

§ 32. Анализ влияния на выпуск продукции использования рабочего времени

Вопрос о влиянии на объем продукции использования рабочего времени связан с изучением ряда показателей. Наиболее важными из них являются следующие: невыходы, простои, размеры выработки одного производственного рабочего как по всему предприятию, так особенно по отдельным цехам. Если первые два показателя служат аналитику для оценки потери рабочего времени и, тем самым, для определения величины продукции, какая за это время могла быть выпущена, то последний показатель дает ему возможность судить о том, какой количественный эффект был получен в результате лучшего использования рабочего времени, либо, напротив, насколько объем продукции сократился по причине падения темпов работы.

Расчет влияния невыходов и простоев не должен вызвать особых затруднений. В рамках развернутого анализа он может быть осуществлен примерно с помощью тех же приемов, о которых шла речь выше, при рассмотрении метода упрощенного анализа.

Следует при этом иметь в виду, что при расчете причиняемого в данном случае ущерба должны приниматься во внимание только такие простои, которые вызваны поломкой инструментов, несвоевременным началом работы, частыми отлучками, и т. п. Простои этого рода обычно составляют лишь небольшую часть общего итога простоев. Все прочие простои, вызванные отсутствием материалов, энергии, ремонтом оборудования и т. п., очевидно не должны учитываться аналитиком *во избежание повторного счета факторов*, уже включенных аналитиком в другие рубрики, по принадлежности.

Что касается потерь под влиянием невыходов, то при расчете влияния последних следует отделять *невыходы по уважительным причинам* (командировки, отпуска, болезнь) от *прогулов* в прямом смысле слова. По первой группе аналитик, очевидно, примет во внимание лишь *сверхплановую цифру* невыходов, по второй группе — всю величину, поскольку прогулы планом не предусматриваются.

Сопоставление плановой и фактической выработки одного производственного рабочего и расчет влияния на выпуск продукции разницы в производительности труда представляет особый интерес.

Аналитику надлежит в этом случае установить, какой хозяйственный эффект был получен в результате образцовой работы передовиков-стахановцев и ударников предприятия. На практике расчеты, отражающие достижения стахановцев, выполняются довольно часто. Однако по правилу они содержат лишь данные о лицах, перевыполнивших плановые нормы выработки, причем в основу группировки кладется процент перевыполнения, стаж работы и другие признаки.

Вот для образца одна из подобных таблиц (в извлечении)[1].

Таблица 29

Наименование цехов	Всего рабочих	В том числе стахановцев	Состав стахановцев по производствен. стажу				Переработка норм стахановцами					Средний % переработки по цеху
			До 1 года	От 1 до 3 лет	От 3 до 5 лет	Свыше 5 лет	До 130%	От 130 до 150%	От 150 до 200%	От 200 до 300%	Свыше 300%	
1. Литейный цех	297	131	—	17	24	90	50	9	17	—	—	124,07
2. Механический цех	255	136	—	14	43	39	40	15	13	3	—	124,0
3. Слесарно-сборочный цех	69	34	1	2	8	23	5	10	11	2	—	143,9
. . . .				и т. д.				и т. д.		и т. д.		
Всего по основному цеху	901	509	1	46	103	359	108	64	88	27	3	132,12

Подобные данные, понятно, могут быть использованы лишь для самой общей характеристики того влияния, которое оказывает возросшая производительность труда стахановцев на выпуск продукции. Как мы уже многократно указывали, анализ стремится не только выяснить наличие тех или иных факторов, влияющих на работу предприятия, но и измерить степень их значимости. При изучении роли такого фактора, как стахановское движение, это особенно важно. Нельзя, однако, упускать из виду те трудности, с которыми может здесь столкнуться аналитик. Эти трудности тем значительнее, чем сложнее производство и чем больше число отдельных частей, деталей, узлов и т. д., из которых образуется конечный продукт, служащий для исчисления размеров товарного выпуска. Нередки случаи, когда высокая производительность рабочих отдельных заготовительных цехов влечет за собой лишь интенсивный рост незавершенного производства (сверхплановый «задел») в силу того, что цехи, выпускающие готовые изделия (сборочные цехи), по той или иной причине не справляются с возросшим притоком полуфабрикатов из заготовительных цехов. Отсюда вытекает, что при расчете влияния на выпуск продукции стахановской работы следует особенно внимательно изучать результаты производства тех цехов, работа которых могла **лимитировать** выпуск готовых изделий. Если в таких цехах развернуто соревнование, широко применяются стахановские методы

[1] Таблица позаимствована из анализа деятельности Московского турбинного завода за II квартал 1936 г.

работы, благодаря которым перевыполняются задания плана, то аналитик имеет достаточно оснований рассматривать цифру перевыполнения плана товарной продукции по всему предприятию как результат усилий хозяйственного руководства и всего персонала отстававших ранее цехов, направленных к ликвидации разрыва между ними и другими производственными участками. Этим не умаляются достижения «благополучных» цехов, но обеспечивается единственно возможный путь для расчета (хотя бы приблизительного) роли стахановского движения в расшивке узких мест, тормозивших выполнение программы товарного выпуска.

Изучая влияние роли отстающих цехов в деле выполнения производственной программы, аналитик может облечь результаты своей работы в таблицу следующего примерно типа.

Таблица 30

(в тыс. руб.)

Периоды работы	Заготовительные цехи						Товарная продукция (цех Г)		
	Цех А		Цех Б		Цех В				
	План сдачи	Сдано на скл. полуф.	План сдачи	Сдано на скл. полуф.	План сдачи	Сдано на скл. полуф.	План сдачи	Сдано на склад готовых изд.	Отклонение от плана
I квартал . . .	3 500	3 600	2 000	1 820	1 300	1 406	8 300	7 553	— 747
II „ . . .	3 500	3 993	2 000	1 905	1 300	1 517	8 300	7 906	— 394
III „ . . .	4 375	5 605	2 500	2 415	1 625	2 256	10 375	10 022	— 353
IV „ . . .	4 375	4 927	2 500	3 951	1 625	1 895	10 375	15 682	+ 5 307
Итого за год . .	15 750	18 130	9 000	10 091	5 850	7 074	37 350	41 163	+ 3 813

Обзор цифр таблицы показывает, что «узким» местом в предприятии являлся в течение трех кварталов цех «Б», из-за отставания которого предприятие не могло выполнить свой план товарной продукции. Лишь в последнем квартале резко повысившаяся производительность цеха «Б» позволила ликвидировать разрыв и не только выполнить, но и перевыполнить программу. Этот вывод, однако, не дает еще оснований считать всю недовыработку трех кварталов следствием дефектов в использовании рабочей силы, в частности, следствием недостаточной интенсивности процессов выработки. Необходимо установить, не действовали ли здесь и другие факторы: заминки в снабжении, перерасход норм материалов, брак, неявки рабочих, наконец, поломки и ремонт оборудования. Лишь разница между разрывом за счет всех этих факторов и общей суммой недовыполнения может быть отнесена на счет отставания в темпах работы. Продолжим наш пример и покажем, каким образом аналитик может подойти к интересующей его цифре. Поскольку в цехах «А» и «В» выпуск полуфабрикатов все время идет выше планового лимита, необходимо остановиться лишь на выпуске цеха «Б». Пусть анализ факторов, влияющих на работу этого цеха, обнаружил такую картину.

Таблица 31

Периоды работы	Выработка полуфабрикатов: По плану (тыс. руб.)	Фактич. (тыс. руб.)	Разрыв (тыс. руб.)	Причины отклонений: Отсутствие материала	Перерасход материала	Брак полуфабрикатов	Неявки рабочих	Поломка и ремонт оборудов.	Изменение темпов работы
I квартал . . .	2 000	1 820	— 180	20	58	30	9	22	— 41
II „ . . .	2 000	1 905	— 95	—	—	34	11	29	— 21
III „ . . .	2 500	2 415	— 85	—	—	117	9	91	+ 132
IV „ . . .	2 500	3 951	+1 451	—	—	13	7	17	+1 488
Итого за год	9 000	10 091	1 091	20	58	194	36	159	+1 558

Таблица приводит аналитика к ряду весьма ценных выводов. Первый и основной вывод тот, что уже в III квартале рабочие цеха «Б» перекрыли установленные для них нормы выработки. Если тем не менее результаты повышения темпов работы оказались по цеху «Б» лишь в IV квартале, то это объясняется забвением вопросов качества в настойчивом стремлении повысить выработку.

Покажем, как все приведенные выше факторы отразились в конечном итоге на выпуске готовой продукции. Поскольку цех «Б» оказал решающее влияние на этот выпуск, мы можем составить следующую итоговую таблицу.

Таблица 32

Периоды работы	Товарная продукция: По плану (тыс. руб.)	Фактически (тыс. руб.)	Отклонения от плана (тыс. руб.)	Причины отклонения: Организационные и технологические[1]	Изменение темпов работы
I квартал	8 300	7 553	— 747	577	— 170
II „	8 300	7 906	— 394	307	— 87
III „	10 375	10 022	— 353	902	+ 549
IV „	10 375	15 682	+ 5 307	—	+ 5 307
Итого за год .	37 350	41 163	+ 3 813[1]	1 786	+ 5 599

Примечание. Отклонения по I и III кварталам исчисляются соответственно их удельному весу в отклонениях по цеху «А», а тем самым и по всему выпуску. По IV кварталу ввиду решительного преобладания трудового фактора взято только сальдо.

[1] Для краткости приводится лишь общая сумма без дальнейшей детализации.

Первоначальный вывод аналитика о решающем влиянии на выпуск продукции перелома в работе цеха «Б», как видим, остается в силе. Но вместе с тем аналитик получает право указать на ряд недочетов в организации производства, воспрепятствовавших использованию результатов этого перелома уже в III квартале.

§ 33. Влияние условий реализации продукции на выполнение производственной программы

Обратимся теперь к вопросу о взаимозависимости между движением оборотных средств и выполнением производственной программы предприятия.

Размер оборотных средств предприятия в первую очередь зависит от продолжительности производственного цикла и от того времени, какое необходимо, чтобы предприятию была оплачена изготовленная им продукция. При прочих равных условиях сокращение или увеличение величины производственных вложений замедляет или ускоряет оборот средств.

В главе V мы подробно рассмотрим методы анализа оборачиваемости средств, здесь же коснемся этой проблемы в той мере, в какой это необходимо для уяснения связи между оборачиваемостью средств и выпуском продукции.

Связь эта начинает ощущаться с особой отчетливостью после того как закончен производственный цикл, т. е. выпущенные из производства изделия переданы на склад для упаковки и отправки в адреса покупателей. Средняя продолжительность этой процедуры учтена при определении потребности предприятия в оборотных средствах. Если задержалась отгрузка изделий из-за невозможности их реализовать, что чаще всего происходит от некондиционности выпущенной продукции и отказа покупателя в ее приеме, то возникает так называемое затоваривание, и средства, возврат которых должен был обеспечить бесперебойность производства, в той или иной части не возвращаются в предприятие. Аналогичное положение возникает в том случае, если покупатели, в адрес которых отправлены изделия, их своевременно не оплатят [1].

Покажем на схематическом примере, как подобное положение отразится на выпуске продукции.

Пусть предприятию задано выпустить продукции на Р. 3 000 000 (в плановых ценах), причем для этой цели за ним закреплен фонд оборотных средств в Р. 500 000, т. е. предполагается, что средства предприятия в течение отчетного периода обернутся 6 раз. Если бы по окончании первого цикла производства предприятие сумело реализовать готовой продукции только на Р. 450 000, то в случае невозможности пополнить свои

[1] Правда, под отгруженную продукцию предприятие получает от Госбанка срочную ссуду (ссуду под товары отгруженные). Однако ссуда выдается на точно установленный срок и при задержке в покрытии ее соответствующий эквивалент снимается банком с расчетного счета предприятия. Следовательно, в случае неплатежа неблагоприятные для предприятия его последствия только отсрочиваются.

ресурсы оно должно было бы сократить выпуск продукции на сумму, равную, примерно, Р. 50 000 × 5, т. е. на Р. 250 000.

Необходимо, однако, тут же заметить, что на практике столь упрощенный расчет далеко не всегда оказывается возможным, так как обычно предприятие, у которого обнаружились заминки в сбыте, спешит пополнить образовавшуюся в его оборотных средствах брешь, обращаясь за помощью к банку, а в отдельных случаях позволяя себе незаконную задержку платежей своим кредиторам. В результате таких действий ущерб, причиняемый перерывами в нормальной циркуляции средств, уменьшается (а иногда даже вовсе оказывается устраненным). Но в таком случае аналитику приходится класть в основу своих расчетов величины, отнюдь не равные стоимости осевших на складе изделий или сумме неоплаченной задолженности покупателей. Кропотливость такой работы и недостаточная к тому же ее достоверность могут вынудить аналитика совершенно отказаться от вычисления точной суммы понесенного предприятием ущерба и заменить цифровой расчет более или менее обстоятельной словесной характеристикой.

§ 34. Взаимное перекрытие факторов, влияющих на выполнение производственной программы, и улавливание этого момента анализом

Обычно на ход выполнения программы оказывают влияние не один, а несколько факторов. Если факторы эти действуют в порядке взаимного дополнения (или напротив — противопоставления), то расчет влияния каждого из них не вызывает особых трудностей. Встречаются однако — и весьма нередко — случаи, когда при наличии нескольких факторов реально действующим оказывается только один, остальные же вызваны к жизни этим основным фактором и самостоятельного значения не имеют. При такой ситуации мы имеем дело с так называемым взаимным перекрытием факторов. Если аналитик, производя свой расчет, не примет во внимание момент взаимного перекрытия, то он может притти к ошибочным и даже нелепым выводам и в корне скомпрометировать свою работу.

Поясним нашу мысль примером. Пусть, скажем, нам известно, что при задании в 3 млн. руб. предприятие выполнило программу лишь на 2,6 млн. руб. Изучение учетных данных, отражавших влияние на выпуск продукции различных подготовительных и производственно-организационных факторов, обнаружило, скажем, такую картину (см. табл. 33).

Получается, как видим, совершенно неправдоподобный результат, более чем вдвое превышающий величину действительного разрыва, составляющего лишь 400 тыс. руб. Это свидетельствует о наличии какой-то грубой методической ошибки при расчете. Сущность этой ошибки станет ясной, если мы подойдем к вопросу не формально, а под углом зрения рационального управления хозяйством Пуск нового цеха запаздывает. Это обстоятельство, конечно, не застигло хозяйственное руководство врасплох, оно было ему известно заблаговременно (однако все же позже, чем был сверстан план, предусматривавший участие продукции нового цеха в общем выпуске). Зная, что новый цех не удастся во-время пу-

Факторы, влиявшие на выпуск продукции	Степень влияния на выпуск продукции (в денежном выражении) в тыс. руб.
1. Запоздалый пуск нового цеха	— 435 000
2. Отсутствие материалов, для продукции нового цеха)	— 240 000
3. Отсутствие рабочей силы (в новом цехе)	— 280 000
4. Экономное расходование материалов	+ 23 000
5. Лучшее использование оборудования	+ 12 000
Итого	— 920 000

стить в эксплоатацию, руководители предприятия нарочито сократили закупки материалов примерно в той части, какая нужна была для обеспечения функционирования нового цеха. Равным образом, администрация очевидно воздерживалась от вербовки дополнительной рабочей силы для этого цеха. Из сказанного вытекает, что разрывы в 240 тыс. руб и 280 тыс. руб. никакого влияния на выпуск продукции оказать не в состоянии, ибо они обусловлены наличием более важного основного разрыва и являются следствием преднамеренных и хозяйственно-целесообразных действий администрации предприятия. Влияние обоих производных факторов (материального снабжения и рабочей силы) поглощается, перекрывается влиянием фактора капитального строительства. Внеся соответствующие поправки в первоначальный расчет, аналитик получает возможность дать правильную характеристику условий, влиявших на выполнение программы. Оказывается, что величина недовыработки должна была составить 435 тыс. руб., но более производительная работа старых цехов позволила уменьшить этот разрыв до 400 тыс. руб.

Аналитику следует определить, в какой последовательности должен совершаться отбор факторов в случаях, когда один или несколько решающих первичных факторов вызывают к жизни ряд производных.

Для правильного решения проблемы перекрытия факторов необходимо учесть следующее:

1. При всех условиях фактор капитального строительства перекрывает прочие подготовительные факторы.

2. Влияние факторов производственно-организационных может быть исчислено лишь применительно к той доле разрыва, какая останется за вычетом части, покрываемой действием факторов подготовительных (что, однако, не исключает такого положения, при котором этот разрыв может оказаться алгебраической суммой отклонений, действующих в противоположных направлениях).

3. Все производственно-организационные факторы действуют параллельно (хотя, быть может, и в разных направлениях). Метод перекрытия факторов здесь неприменим. Действительно, если, скажем, предприятие вследствие невыхода рабочих

сократило выпуск продукции на определенную сумму, а затем в силу лучшего использования оборудования (роста машинного времени, увеличения быстроты движения станков) в остальное время частично или даже полностью наверстало эту потерю, то нельзя вторым фактором погашать первый, т. е. подобная «амнистия» может быть выгодной лишь для тех, кто стремится завуалировать истинное положение дел в предприятии, вместо того чтобы представить его с полной ясностью. Надо признать, что склонность к подобного рода неправильному перекрытию факторов и вытекающее отсюда самоуспокоение чаще всего может проявиться в тех предприятиях, которые выполняют план выпуска продукции более чем на 100%. Факт перевыполнения плана иногда ослабляет волю к углубленному анализу. Между тем, если бы вместо благополучной на первый взгляд «равнодействующей» аналитик изучил отдельные составляющие ее суммы, он, возможно, пришел бы к выводу, что предприятие в силу ряда дефектов в организации производства упустило возможность перевыполнить план в значительно большем проценте, чем это имело место фактически.

4. Взаимное перекрытие производственно-организационных факторов факторами реализации недопустимо. Особо решается вопрос при сопоставлении факторов реализации и подготовительных. Предприятие могло затовариться готовой продукцией либо омертвить часть своих оборотных средств у дебиторов (в балансе последнее обстоятельство чаще всего проявляется в росте статьи «товары отгруженные и неоплаченные»). В обоих случаях предприятие станет испытывать финансовые затруднения, следствием которых может явиться заминка в выкупе сырья и материалов, поступающих в адрес предприятия, что в свою очередь повлечет за собой перебои в работе и невыполнение части производственной программы. Следовательно, фактор, источником которого, по существу, является сфера реализации, выступает как фактор снабжения. Очевидно, это обстоятельство должно быть учтено аналитиком и соответствующая сумма выделена из итога, характеризующего влияние на выпуск продукции подготовительных факторов.

До сих пор речь шла о приемах, при помощи которых может быть обеспечена достаточная правдоподобность сводной аналитической таблицы, которая, вытекая из частных расчетов, выполненных аналитиком на основе разнообразных учетных сведений, дает исчерпывающую картину условий, влиявших на выполнение производственной программы. В предыдущем изложении мы несколько раз приводили образцы такой сводки (см. табл. 6, 22).

Возможно, однако, положение, когда аналитику наряду с такой основной таблицей придется представить параллельную таблицу (основанную опять-таки на соответствующих расчетах), в которой указаны факторы преимущественно организационно-производственного характера, действие которых перекрыто факторами подготовительными.

Такой акт отнюдь не явится опровержением вышеизложенных мотивов, которые полностью сохраняют свою значимость, но будет вызван *соображениями хозяйственной тактики*. Повод для составления двух расчетов, из которых второй как бы *дублирует* первый, является, как сейчас увидим, достаточно веским и заслуживающим серьезного внимания.

При анализе выполнения производственной программы иногда охотно пользуются ссылкой на подготовительные факторы, особенно же на плохое снабжение. Коль скоро доказано, что снабжение предприятия действительно хромает, и с помощью приемов, изложенных в параграфе 25, исчислен ущерб, причиненный этим обстоятельством производству, ответственность с предприятия в известной мере снимается, и недоснабжение оказывается той спасительной ширмой, за которой прячутся собственные грехи предприятия. Формально для дальнейших более углубленных изысканий как будто бы не остается почвы. Такая позиция представляется нам близорукой. Аналитик вправе выдвигать на первое место подготовительные факторы (и среди них наиболее распространенный — снабжение) лишь при том условии, что внутренняя организация предприятия представляется ему здоровой. Если же этого нет, то аналитик не только вправе, но обязан *сделать второй расчет*, доказывающий, что если бы даже условия снабжения сложились нормально, предприятие все равно не выполнило бы своей программы, так как недочеты в его работе, заслоняемые «объективными» причинами, проявились бы тогда как первопричины, и предприятию уже не удалось бы уклониться от ответственности за них.

Приведем для иллюстрации образец такого расчета, характеризующего обстановку, в какой имело место недовыполнение программы по заводу отопительных приборов за август 1936 г.

Завод предполагал выпустить радиаторов разного типа на 1587 тыс. руб., а фактически сдал этой продукции лишь на 1084 тыс. руб., выполнив план на 66%.

В процессе анализа обнаружилось, что решающее влияние на выпуск продукции оказала задержка в отгрузке поставщиками ниппелей (расчет влияния этого фактора уже дан нами в § 25). Роль недоснабжения ниппелями была с полной отчетливостью зафиксирована в первой из таблиц, обобщавших результаты анализа. Вот эта таблица (см. вариант 1, стр. 85).

Итак, у хозяйственного руководства имелось, повидимому, достаточно оснований искать виновников недовыполнения программы преимущественно вне стен завода. Не так, однако, подошел к этому вопросу аналитик[1]. При ознакомлении с учетными данными выяснилось, что в работе завода имелись серьезные неполадки, препятствовавшие ритмичному ходу производства. Эти неполадки, ни в какой связи со снабжением не находившиеся, серьезно угрожали производству и в том случае, если бы ниппеля были доставлены полностью. Стремясь обратить внимание администрации на это обстоятельство и своевременно ее предостеречь, аналитик представил второй вариант своей таблицы, исходя из презумпции, что фактор снабжения ниппелями вовсе отсутствовал. Картина получилась следующая. (см. вариант 2, стр. 86).

---

[1] Инженер-экономист т. Кисина.

Таблица 34

Вариант 1. Таблица причин, влиявших на выполнение программы по радиаторам

Причины разрыва	Подготовительные		Производственно-организационные и технологические	
	Сумма (тыс. руб.)	% к плану	Сумма (тыс. руб.)	% к плану
I. Нечеткая организация производства				
1. Задержка изготовления и ремонта моделей для экрано-ребристых радиаторов	—	—	65.4	4.2
2. Несоблюдение графиков и недоброкачественность ремонта станков для нарезки экрано-ребристых радиаторов	—	—	43.1	2.7
II. Перебои в снабжении				
1. Отсутствие ниппелей	358.7	22.6	—	—
2. Несоответствие качества ниппелей	16.1	1.0	—	—
III. Дефекты производственного процесса				
1. Брак ниппелей при обработке их	—	—	38.7	2.4
2. Прочие дефекты	—	—	16.7	1.1
Итого	374.8	23.6	163.9	10.4

Как видим, этот второй вариант отнюдь не дает оснований для самоуспокоения. Если по первому варианту на долю «объективных» причин, к числу которых с известной натяжкой мог быть отнесен фактор снабжения, приходилось более $^2/_3$ разрыва, то цифры второго варианта обнаруживали решительное преобладание факторов производственно-организационных и технологических, ответственность за которое полностью несет хозяйственное руководство. Аналитик во-время сигнализировал о необходимости серьезной борьбы за улучшение производственной обстановки.

Наш пример показывает, какая гибкость требуется от аналитика и как внимательно должен он изучить жизнь предприятия, чтобы выводы его в максимальной степени служили целям оперативного контроля и своевременно мобилизовали руководство предприятия на борьбу с дефектами производства.

Таблица 35

Вариант 2. Таблица причин, влиявших на выполнение программы по радиаторам (без учета фактора снабжения ниппелями)

Причины разрыва	Подготовительные		Производственно-организационные и технологические	
	Сумма (тыс. руб.)	% к плану	Сумма (тыс. руб.)	% к плану
I. Нечеткая организация производства				
1. Задержка изготовления и ремонта моделей для экрано-ребристых радиаторов	—	—	65.4	4.2
2. Несоблюдение графиков и недоброкачественность ремонта станков для нарезки экрано-ребристых радиаторов	—	—	43.1	2.7
II. Перебои в снабжении				
1. Отсутствие ремней	96.5	6.0	—	—
III. Дефекты производственного процесса				
1. Потери от невыходов	—	—	66.7	4.1
2. Падение производительности труда (невыполнение норм)	—	—	124.5	7.8
3. Брак (по радиаторам и ниппелям)	—	—	116.4	7.5
4. Простои оборудования (ремонт и пр.)	—	—	26.1	1.7
Итого	96.5	6.0	442.2	28.0

Глава IV

АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ

А. ОБЩЕМЕТОДИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ

§ 35. Значение и основные задачи анализа себестоимости

В условиях планового хозяйства огромное значение приобретает не только установление массы промышленной продукции (путем установления точного количества и сорта каждого вида изделий), но в неменьшей степени и нормировка самих производственных затрат. Если бы планом не предусматривались размеры живого и овеществленного труда, который должен быть израсходован в отдельных отраслях промышленности и в предприятиях каждой отрасли, то добавочная затрата рабочей силы и средств производства в одних отраслях неизбежно должна была бы повлечь за собой срыв производственной программы на остальных участках народного хозяйства, поскольку поглощение дополнительных материальных ресурсов и рабочей силы первой группы предприятий сократило бы производственные возможности остальных.

Нормировка затрат не предусматривает собой чего-либо незыблемого. Развернувшееся стахановское движение превращает норму в гибкую, постоянно меняющуюся величину.

В своей речи на первом всесоюзном совещании рабочих и работниц-стахановцев в 1935 г. товарищ Сталин указывал:

«Стахановское движение это такое движение рабочих и работниц, которое ставит своей целью преодоление нынешних технических норм, преодоление существующих проектных мощностей, преодоление существующих производственных планов и балансов. ...Это движение ломает старые взгляды на технику, ломает старые технические нормы, старые проектные мощности, старые производственные планы и требует создания новых, более высоких технических норм, проектных мощностей, производственных планов» [1].

[1] Первое всесоюзное совещание рабочих и работниц-стахановцев. Стенографический отчет, стр. 363.

Стахановское движение опрокинуло старые нормы и вызвало необходимость в установлении новых норм, основанных на высокой производительности труда и рационализации технологического процесса. Лучшее использование оборудования, повышение выхода готовой продукции из затрачиваемых сырья и материалов (без ущерба, однако, для потребительских ее свойств), более рациональное расходование пара и электроэнергии, усиление трудовой дисциплины и интенсивности труда, — вот задачи, которые должно разрешить каждое предприятие, отправляясь от заданных ему норм как минимального предела и стремясь к непрерывному повышению достигнутого уровня.

Это поступательное движение проявляется как снижение себестоимости и в такой форме становится объектом исследования.

Снижение себестоимости являлось и является одной из центральных задач советской экономики как мощный источник расширенного воспроизводства, столь необходимого для поднятия народного хозяйства СССР на высшую ступень социалистической культуры. Еще в 1931 г. товарищ Сталин указывал в своей исторической речи на совещании хозяйственников, что «каждый процент снижения себестоимости означает накопление внутри промышленности в 150—200 млн. руб.» [1].

Стремительное развитие советской экономики за годы первой и второй пятилеток обусловило значительный рост этой цифры. Согласно расчетам второго пятилетнего плана развития народного хозяйства СССР, «...каждый процент снижения себестоимости по всей промышленной продукции должен дать в 1937 г. свыше 450 милл. рублей экономии». По тем же расчетам «себестоимость товарной продукции за все пять лет по сравнению с уровнем себестоимости 1932 г. должна быть снижена на 14,7%, что дает за пять лет экономию в сумме 26,5 миллиардов рублей» [2].

Ясно, что при таких условиях борьба за каждый процент и даже за долю процента снижения себестоимости приобретает исключительное значение, а исследование всех обстоятельств, способствовавших либо препятствующих каждому предприятию внести свою лепту в общий фонд экономии от удешевления производства, становится краеугольным камнем аналитической работы.

Каковы же те основные задачи анализа себестоимости, которые в практике должны ставиться и разрешаться?

Эти задачи сводятся к следующему:

1. Определение размеров снижения себестоимости сравнительно с предыдущим отчетным периодом как по всей продукции, так и по важнейшим видам изделий.

---

[1] И. Сталин, «Вопросы ленинизма», изд. 10-е, стр. 462—463.

[2] См. Второй пятилетний план развития народного хозяйства в СССР, часть 1, стр. 359.

2. Контроль соблюдения предприятием плановых лимитов себестоимости (по всей продукции и отдельным изделиям в целом, и по элементам затрат).

3. Выяснение роли «ценовых» и «нормативных» факторов в снижении (или росте) себестоимости [1].

4. Изучение связи между объемом производства и себестоимостью продукции.

5. Изучение связи между изменением себестоимости и рентабельностью предприятия, равно как анализ влияния динамики производственных затрат на структуру и величину баланса (особенно по статьям: незавершенное производство и полуфабрикаты, материальные запасы и инструментарий).

6. Анализ рабочего времени и фонда зарплаты для полного выяснения роли труда и формирования себестоимости.

7. Анализ условий расходования материалов и полуфабрикатов в производстве:

а) количество, ассортимент и качество материалов и полуфабрикатов, стоимость покупки или заготовления, расходы по хранению и транспортировке;

б) влияние технологии, организации и рационализации производства на расход материалов и полуфабрикатов; роль брака.

8. Использование средств труда: машин, оборудования, специальных приспособлений; простои и их причины.

9. Накладные расходы по производству (расходы, связанные с организацией труда в цехах и по предприятию в целом).

§ 36. Общее направление анализа себестоимости

Анализ себестоимости может быть выполнен с различной степенью углубленности, в зависимости от того учетного материала, каким располагает аналитик и особенно в зависимости от способов взаимосвязи между собой различных цифровых показателей. Однако в обоих случаях собственно анализу предшествует довольно кропотливая подготовительная работа по приведению учетных цифр и данных, привлекаемых к сравнению, во вполне сопоставимый вид. Эта подготовительная обработка образует первый этап всякого анализа себестоимости.

Следующим этапом оказывается обычно анализ калькуляции. Этот вид анализа имеет своим источником калькуляционные ведомости, откуда он черпает сведения, необходимые для характеристики и измерения тех отклонений от плана (либо дру-

[1] «Ценовыми» факторами в счетном анализе принято называть все те обстоятельства, в силу которых стоимость единицы того или иного вида сырья, материалов, топлива, затраченных в производство, либо ставка зарплаты, падающей на единицу рабочего времени, изменялась в сравнении с базисными цифрами отчетного периода, «нормативными» же факторами — все условия, влияющие на количество израсходованного в производственном процессе живого (рабочая сила) и овеществленного труда (сырье, материалы, топливо).

гих базисных данных), которые вызваны совокупностью условий, влияющих на стоимость средств производства (фактор «цен»), либо опять-таки суммой условий, отражающихся на количестве затраченного живого и овеществленного труда (фактор «норм»). Этот способ разложения цифр разрыва на два сложных компонента довольно широко распространен в нашей промышленности, и соответствующие анализы постоянно встречаются в отчетах предприятий.

Самый характер калькуляционного анализа, для осуществления которого необходимы сведения о ценах и количестве материалов, употребленных на данную продукцию, равно как о затраченном для ее изготовления рабочем времени и соответствующих тарифных ставках (сдельных или повременных), лимитирует возможности аналитика, вынуждая его ограничиться только областью прямых затрат, включаемых в калькуляционную ведомость на основе точных документальных показаний, т. е. сведениями о расходе сырья и основных материалов, производственной зарплаты и (но далеко не всегда) топлива и энергии. Вся обширная область так называемых комплексных затрат (расходов цеховых и общезаводских) неизбежно выпадает из поля зрения аналитика, ибо невозможность определения доли каждой из многочисленных статей этой группы в созданном продукте и вытекающая отсюда необходимость более или менее условных расчетов (по производственной зарплате, по материалам или трудоемкости) исключает применение методов, на которых базируется анализ отклонений за счет «цен» и «норм». По указанной причине комплексные расходы при анализе выделяются в самостоятельную группу и исследуются не по отдельным видам изделий, но по производству в целом. Этот участок анализа на практике находится в большой заброшенности: приемы исследования здесь донельзя примитивны, и дальше элементарных констатаций аналитик обычно не идет. Если и приводятся какие-либо объяснения, то они, как правило, никакими цифровыми расчетами не подкрепляются. Между тем и здесь можно достигнуть определенных результатов путем исчисления как по всей продукции, так и по отдельным ее видам сдвигов в себестоимости, проистекающих, с одной стороны, от нарушения сметы накладных расходов, а с другой — от изменения объема производства.

Наконец, третьим и самым ответственным этапом анализа себестоимости является технико-экономический анализ, т. е. исследование той роли, какую в величине издержек и их отклонений от базисных цифр сыграли условия снабжения, комплектования и расстановки рабочей силы, состояние и использование машинного парка, налаженность технологического процесса, производственный инструктаж и т. д.

В период второй пятилетки, в особенности за последний год-два, когда борьба за высокие показатели стахановской производительности труда, за максимальное удешевление и высокое

качество изделий не только потребовала глубоких реформ в области организации производства и технологии, но заставила хозяйственников подойти к этим показателям с экономическим мерилом и дать денежную оценку всем как положительным, так и отрицательным отклонениям от установленного рабочего режима, в этой области обнаружились значительные и отрадные сдвиги.

Технико-экономический анализ в настоящее время охватывает все виды производственных затрат: труд, затрачиваемый как на непосредственное создание продукта, так и на обслуживание производства, предметы труда (материалы, топливо, энергию), средства труда (машины, оборудование и инструментарий). Поскольку речь идет о прямых затратах, техно-экономический анализ может рассматриваться как метод дальнейшей детализации тех двух сложных величин, которые под именем отклонений за счет «цен» и «норм», завершают собой анализ калькуляции. Существующая методика техно-экономического анализа позволяет расчленить каждый из этих комплексных итогов на большее число составляющих, которые влияют на формирование себестоимости в одинаковом либо в противоположных направлениях.

Широкие перспективы открывает техно-экономический анализ в области изучения трудовых затрат. Этот анализ прежде всего охватывает весь труд, а не одни только действия производственных рабочих. Хотя такой анализ внешне проявляется как контроль расходования фонда зарплаты, он неизбежно затрачивает весь трудовой режим на исследуемом предприятии, все организационные и технологические условия, которые помогают либо препятствуют человеку взять от техники все. Именно в таком аспекте изучению подвергаются вопросы производительности труда, главнейшие факторы, способствующие его росту или падению, как то: сдвиги в составе и квалификации рабочих, пересмотр норм и их перевыполнение в результате стахановской работы, все нарушения производственного ритма по зависящим и независящим от предприятия причинам, влекущим за собой простои и связанную с ними затем «штурмовщину» с ее сверхурочными и другими чрезвычайными выплатами Кроме фонда зарплаты производственных рабочих, объектом анализа служит зарплата ИТР и служащих, притом опять-таки в тесной увязке с той организационно-производственной, управленческой и подсобной работой, какую осуществляют в предприятии кадры этих людей. Охват анализом данной категории зарплаты позволяет расшифровать природу значительной части отклонений от плана по комплексным расходам (цеховым, общезаводским и специальным), которые в рамках так называемого калькуляционного анализа по сути дела остаются совершенно неисследованными.

По линии материальных затрат (предметов труда) углубленный анализ открывает возможность изучения того влияния, какое оказывают на издержки производства условия закупки

и заготовки сырья, материалов и топлива, как то: изменение цен промышленности, сдвиги в географии снабжения, изменения ж.-д. и водных тарифов, фрахтов и экспедиционных расходов (расходы по погрузке и выгрузке), изменение в сроках и условиях стоимости хранения материалов на складах других организаций, рост или сокращение затрат на содержание собственного заготовительного аппарата, условия эксплоатации собственного авто- и гужетранспорта и тому подобные обстоятельства. Далее открывается возможность изучения роли такого фактора, как качество материалов, для чего широко используется отчетность органов технического контроля (ОТК) на предприятии. Наконец, по линии техно-экономического анализа, в более узком смысле этого слова, исследуется целый комплекс условий организационно-производственного и технологического порядка, под действием которых материальные затраты на единицу продукции растут или сокращаются. Здесь мы находим такие моменты, как пересмотр норм допусков, рационализация процессов обработки в результате применения стахановских методов работы, изменение конструкций изделий (облегчение веса, применение заменителей), сокращение и устранение брака, более рациональное использование отходов, упорядочение хранения и отпуска материалов и т. п.

Технико-экономический анализ не должен также оставить неосвещенным вопрос об условиях эксплоатации с р е д с т в т р у д а, прежде всего машин и оборудования, при помощи которых создается конечный продукт производства. На этом участке в особенности выступает значение анализа н а т у р а л ь н ы х п о к а з а т е л е й. Специфика расходования основных средств ведет к тому, что по прямому денежному выражению этих затрат, данному в форме амортизационных отчислений и расходов на текущий ремонт, лишь весьма приближенно можно судить о характере использования оборудования.

Влияние это воспринимается производством не прямо, но косвенно через цеховые и общезаводские расходы. Цифры статистики и оперативного учета способны оказывать при рассмотрении этой категории затрат поистине неоценимую услугу. С их помощью открывается возможность установить степень влияния на себестоимость таких факторов как машинное время, систематичность ухода (предупредительные ремонты) и бережное обращение рабочих с оборудованием.

На этом участке особенно ярко выступает огромное революционизирующее значение стахановского движения. Усилия стахановцев в первую очередь направлены к максимально-эффективной эксплоатации средств труда, к тому, чтобы «выжать из техники все, что она может дать».

Аналитик в своих выводах должен уделить значительное место оценке результатов стахановского труда и осветить роль руководителей предприятия в распространении стахановских методов работы.

Только в рамках технико-экономического анализа можно пытаться поставить и разрешить вопрос о связи между условиями эксплоатации оборудования и себестоимостью созданного продукта.

Остающаяся после рассмотрения всех перечисленных выше категорий производственных затрат небольшая группа так называемых прочих денежных расходов (процентов уплаченных, почтово-телеграфных расходов, налогов и сборов) также подвергается изучению.

Таков круг вопросов, поставить и разрешить которые стремится технико-экономический анализ.

Задачи анализа калькуляций и технико-экономического анализа себестоимости, естественно, — дополнять друг друга, несмотря на различие объема того учетного материала, каким в каждом случае аналитик пользуется. Анализ калькуляции является типичной формой упрощенного анализа, позволяющей свести к минимуму круг учетных данных, привлекаемых к исследованию.

На этом этапе своей работы аналитик в основном пользуется калькуляциями отдельных изделий как плановыми, так и отчетными, а также сведениями о выполнении сметы цеховых и общезаводских расходов (последними для осуществления анализа накладных расходов в рамках калькуляции). При анализе комплексных расходов к перечисленным данным прибавляются еще сведения о браке.

Неизмеримо богаче цифровая база технико-экономического анализа. В соответствующих разделах мы подробно коснемся тех учетных сведений, какими в каждом случае пользуется аналитик. Здесь же укажем на основное различие между учетными источниками обоих видов анализа себестоимости. Если при анализе калькуляции исследование охватывает затраты, падающие на товарную продукцию предприятия, то при технико-экономическом анализе предметом внимания аналитика оказывается вся сумма производственных затрат, следовательно, и та доля последних, какая осталась к концу изучаемого периода в составе незавершенного производства.

§ 37. Анализ себестоимости и современная хозяйственная практика

В настоящее время внимание работников предприятий к анализу себестоимости вообще и, в частности, к техно-экономическому значительно возросло. Этому в немалой степени способствовал ряд важнейших оперативных указаний, преподанных руководителям промышленных предприятий. Из них необходимо в особенности отметить два: приказ по Народному комиссариату тяжелой промышленности от 19/VIII 1936 г. о правильном и экономном расходовании металла и приказ по тому же наркомату от 21/I 1938 г. о выполнении производственного плана НКТП на 1938 г.

Первый из этих приказов за подписью тов. Орджоникидзе, содержащий обстоятельный разбор случаев нерациональной траты материалов в производстве и намечающий пути радикальных сдвигов в этой области, создает значительную материальную заинтересованность заводских работников в борьбе за экономию металла, устанавливая для них премии в размере 25% от фактически полученной экономии в денежном выражении. Незачем доказывать, что определить размер такой экономии возможно лишь путем техно-экономического анализа результатов расходования материалов. Чем глубже и подробнее такой анализ, тем точнее его результаты, и при наличии реальной экономии тем больше сумма причитающейся заводским работникам премии.

Приказ по НКТП о выполнении плана на 1938 г., подписанный тов. Л. М Кагановичем, решительно осуждает попытки многих хозяйственников «вместо конкретного вскрытия и использования источников снижения себестоимости заниматься больше общими разговорами о снижении себестоимости» и тем самым ставит перед руководителями предприятий задачу углубления аналитической работы.

Приказ, далее, устанавливает для хозяйственников обязанность «заслушивать на производственных активах бухгалтерские отчеты о хозяйственном и финансовом состоянии предприятий, о выполнении плановых заданий по производству, труду, себестоимости и накоплениям, а также о финансовом положении предприятий».

Кроме этих периодичных сообщений, в основе которых, естественно, должен лежать обстоятельный анализ цифр учета (и притом не только бухгалтерских, но и других, восполняющих данные бухгалтерской отчетности), директору и руководству предприятий приходится обратиться к помощи анализа и более часто в порядке оперативной работы, когда перед ними встает вопрос о разрешении важнейшего требования, изложенного в приказе наркома — «обеспечить организацию процесса производств, как единого слаженного целого».

§ 38. Учет влияния, оказываемого на величину издержек производства изменением объема и ассортимента продукции

Мы уже неоднократно указывали, что на каждом участке анализа непосредственному исследованию предшествует этап констатации, дающий ряд более или менее ценных указаний о сдвигах в экономике предприятия в лучшую или худшую сторону сравнительно с планом или показателями предшествующего периода. При анализе себестоимости этот этап имеет весьма существенное значение, так как он дает возможность ответить на крайне важный вопрос о величине изменения (по правилу — снижения) затрат как по всей продукции, так и по отдельным ее видам.

Сама процедура сопоставления учетных и базисных данных, характеризующих себестоимость, очень проста. Схематически она может быть представлена в следующей форме:

Таблица 36

Виды затрат	Себестоимость базисного периода	Себестоимость отчетного периода	Отклонения	
			Сумма	%

Однако на практике сравнение в таком элементарном виде почти никогда не осуществляется, так как оно возможно лишь при том условии, что фактическая продукция совпадает с базисной как в отношении величины выпуска, так и по составу входящих в нее отдельных видов изделий. Если при сравнении с планом такая ситуация еще возможна (стопроцентное выполнение плана по количеству и ассортименту), то при сравнении с данными предшествующего периода вероятность подобного совпадения почти исключается, ибо в подавляющем большинстве случаев выпуск продукции последующего года превышает выпуск года предшествующего. Но коль скоро это так, учетные и базисные цифры оказываются совершенно *несопоставимыми*, а следовательно, исчезает и предпосылка для вывода абсолютной величины и процента снижения или роста себестоимости. Поэтому аналитик обычно бывает вынужден произвести ряд *дополнительных вычислений*, в результате которых в его распоряжении оказываются вместо совершенно разнородных по своему составу итогов (не совпадающих ни по количеству, ни по качеству, ни по ассортименту, ни по ценам производства) величины, отличающиеся друг от друга лишь *одним признаком — уровнем затрат на единицу продукции*.

Первая из этих величин — продукция отчетного периода по ее фактической стоимости, вторая — та же по количеству и ассортименту продукция, но исчисленная по базисной стоимости.

При этом с самого начала приходится проводить различие между сравнением с данными предшествующего периода и сравнением с показателями плана.

Остановимся сперва на методах, применяемых при сопоставлениях первого рода. В этом случае базисная величина исчисляется таким образом, что, совпадая с фактическим выпуском в отношении количественных показателей, она отличается от этого выпуска качественным признаком. Иначе говоря, *выпущенная в отчетном году продукция показывается*

в ценах предшествующего периода. Сравнительная таблица, составляемая в этом случае, имеет следующий вид:

Таблица 37

Виды затраты	Фактический выпуск		Изменение стоимости (+—)	
	По фактической стоимости	По базисной стоимости	Сумма	%

В отчетах промышленных предприятий таблицы указанного типа встречаются нередко. Вот образец такой таблицы, приведенной в годовом отчете одного из инструментальных заводов за 1935 г.

Таблица 38

Изменение стоимости сравнимой продукции (в тыс. руб.)

Статьи калькуляции	По себестоимости 1934 г.	По фактической себестоимости 1935 г.	Экономия (—) Перерасход (+)	% изменения себестоимости
Материалы	4 708	5437,6	+ 729,6	+ 3,8
Зарплата	2 248	2666,3	+ 418,3	+ 2,2
Цеховые расходы	9 801	8262,9	— 1538,1	— 8,0
Общезаводские расходы . .	2 669	2747,8	+ 78,8	+ 0,4
Итого	19 426	19114,6	— 311,4	— 1,6

На основании данных таблицы аналитик завода формулировал вывод, что в структуре себестоимости произошли существенные изменения, обусловленные значительной экономией в цеховых расходах, при одновременном, однако, росте прямых затрат.

Отметим тут же, что значительная сумма экономии по цеховым расходам еще не дает оснований считать ее результатом одних только рационализаторских мероприятий хозяйственного руководства завода. Как увидим из дальнейшего, здесь могут действовать и другие причины.

Более сложной оказывается задача аналитика, когда ему предстоит дать сопоставление фактической стоимости продукции с плановыми данными. Как и в первом случае, базой для сравнения служит сопоставимая продукция, исчисленная по фактическому объему, ассортименту и по плановой стоимости. Однако плановая стоимость исчисляется здесь на иных

основаниях, чем при сравнении с показателями предыдущего периода.

Дело в том, что пересчет элементов себестоимости нельзя производить автоматически, руководствуясь только количественными показателями роста или сокращения объема выпуска, поскольку такой огульный пересчет может привести к совершенно неправильным выводам. Если, скажем, по плану предполагалось выпустить 1000 шт. изделий по цене Р. 30 за штуку, а фактически выработано 1200 шт., то корректированная плановая стоимость всего выпуска составит, как это показано будет в дальнейшем, не 36 тыс. руб., а иную, меньшую сумму. И обратно: если вместо 1000 шт. предприятие выпустит только 900, то искомая сумма окажется выше 27 тыс. руб. хотя и менее 30 тыс. руб. Возникающий в таких случаях разрыв имеет своей предпосылкой различие в темпах изменения отдельных видов производственных затрат. По этому признаку все производственные расходы могут быть разбиты на две основные группы: переменные и условно постоянные. К переменным расходам относятся такие, величина которых в той или иной степени меняется при изменении величины выпуска (о характере этой зависимости сказано будет дальше). Постоянными принято называть те расходы, в отношении которых указанная зависимость либо вовсе не проявляется, либо действует в столь слабой степени, что, рассматривая эти расходы условно как стабильные, мы допускаем лишь незначительиую погрешность, не отражающуюся на точности выводов.

Зарплата производственных рабочих, сырье, основные и вспомогательные материалы, энергия и технологическое топливо, короче говоря, все основные производственные затраты относятся к числу расходов переменных. Все остальные издержки, связанные с организацией и контролем производства, представляют собой расходы условно постоянные

Корректировка плановой стоимости фактического выпуска охватывает только переменные расходы, оставляя в первоначальном виде расходы постоянные. Следовательно, аналитику необходимо прежде всего отделить первую группу затрат от второй. Поскольку речь идет о материалах, производственной зарплате, энергии и топливе, размеры которых точно исчислены в соответственных сортовых калькуляциях, необходимые корректировки никаких трудностей не вызывают. Иначе обстоит дело с цеховыми и общезаводскими расходами, в составе которых (особенно первых) наряду с постоянными расходами имеется некоторая часть переменных расходов. Производить соответствующую разбивку, исходя из отдельных калькуляций, не представляется, конечно, возможным, ибо обе группы накладных расходов показываются в них совершенно недиференцированными. Необходимо, следовательно, обратиться к тем документам, в которых затраты эти представлены с разбивкой по отдельным статьям. Такими документами явля-

ются сметы цеховых и общезаводских расходов и данные об их исполнении.

Задача аналитика состоит в том, чтобы произвести разбивку статей накладных расходов на переменные и условно-постоянные. Отнесение к той или иной группе накладных расходов может быть произведено на основании нижеприводимой классификации накладных расходов (табл. 39).

Изложенное нами деление накладных расходов не является исчерпывающим: возможна еще дальнейшая детализация, а именно по линии переменных расходов. Дело в том, что отдельные виды переменных расходов обнаруживают далеко не одинаковую степень зависимости от объема производства. Среди них мы находим затраты, которые изменяются точно таким же темпом, как прямые производственные затраты, т. е. пропорционально росту или сокращению количества выпускаемых изделий. За ними следуют затраты, менее тесно связанные с динамикой производства и изменяющие свою величину иным темпом, чем изменяется объем работы. Такие затраты носят название дегрессивных, если изменение расходов совершается медленнее изменения объема работы, и прогрессивных, если изменение идет быстрее. В отдельных случаях процент дегрессии может оказаться столь незначительным, что соответствующие статьи скорее заслуживают отнесения к разряду постоянных расходов.

В настоящем изложении мы, однако, не пойдем по пути подобной детализации ввиду полнейшей пока неразработанности этого вопроса и ограничимся разбивкой накладных расходов на переменные и постоянные (а последних — на зависящие и независящие) [1].

Слабо-прогрессивные расходы мы условимся поэтому рассматривать как постоянные, а сильно-дегрессивные и прогрессивные — как пропорциональные [2].

[1] Деление постоянных расходов на зависящие и независящие от предприятия вызывается тем обстоятельством, что помимо расходов, в определении величины которых предприятие обладает известной долей свободы, предприятие бывает вынуждено совершать ряд затрат, нормы которых преподаются ему извне и не могут быть изменены односторонним его волеизъявлением. Сюда относятся всякого рода налоги, сборы и обязательные взносы, содержание военизированной охраны и ряд других платежей, а также, с известными оговорками, амортизация. Изолирование постоянных зависящих расходов от остальных видов имеет для аналитика бесспорное значение, поскольку именно эти расходы на практике оказываются наиболее раздутыми и сокращение их является одной из главных целей борьбы за режим экономии. Напомним, что основную часть данной категории расходов составляют так называемые административно-хозяйственные расходы, нормировка которых неоднократно являлась предметом особых забот руководящих экономических и контрольных органов нашей страны.

[2] Для получения большей точности работникам анализа, несомненно, придется, основываясь на данных опыта, выработать в дальнейшем шкалу коэфициентов дегрессии и прогрессии по отдельным видам непропорциональных переменных расходов.

Классификация накладных расходов

№ по порядку	Наименование статей	Цеховые расходы: Переменные	Цеховые расходы: Постоянные: Зависящие	Цеховые расходы: Постоянные: Независящие	Общезаводские расходы: Переменные	Общезаводские расходы: Постоянные: Зависящие	Общезаводские расходы: Постоянные: Независящие
	1	2	3	4	5	6	7
1	Зарплата техперсонала		+			+	
2	Зарплата административно-счетного конторского персонала		+			+	
3	Зарплата младшего обслуживающего персонала (МОП)		+			+	
4	Канцелярские и типографские расходы		+			+	
5	Телефоны		+			+	
6	Освещение	+ (У)			+ (У)		
7	Отопление		+			+	
8	Водоснабжение		+			+	
9	Канализация		+			+	
10	Содержание в чистоте и уборка помещения		+			+	
11	Содержание машин и станков (смазка, чистка и обтирка и т. п.)	+					
12	Содержание и возобновление инструмента	+					
13	Текущий ремонт зданий		+			+	
14	Текущий ремонт машин и станков	+					
15	Текущий ремонт инвентаря		+			+	
16	Двигательная энергия для непроизводственных целей		+			+	
17	Амортизация [1]			+ (У)			+
18	Тара и упаковка	+	+				
19	Охрана труда (спецодежда, техника безопасности)	+					
20	Простои по вине предприятия		+			+	
21	Начисления на цеховую и общезаводскую зарплату		+			+	
22	Дополнительная зарплата на основную рабочую силу	+					

[1] Амортизация может быть, безусловно, отнесена к разряду постоянных расходов только в части, относящейся к зданиям, сооружениям и конторскому инвентарю. Что касается машин и оборудования, работающего в условиях неодинаковой нагрузки, то амортизация по этому имуществу должна рассматриваться как постоянный расход в том только случае, если в режиме работы предприятия не произошло существенных изменений сравнительно с планом.

Поэтому, если амортизационная норма исчислена по смете цеховых расходов при условии работы в две смены, а предприятие перешло на односменную работу или обратно, то амортизация превращается в переменный дегрессивный расход, размеры которого вычисляются по установленным законом нормам.

№ по порядку	Наименование статей	Цеховые расходы			Общезаводские расходы		
			Постоянные			Постоянные	
		Переменные	Зависящие	Независящие	Переменные	Зависящие	Независящие
	1	2	3	4	5	6	7
23	Дополнительная зарплата на цеховую рабочую снлу		+				
24	Подсобные материалы в цехах	+					
25	Мелкие хозрасходы		+			+	
26	Доплата до среднего заработка	+					
27	Налоги и сборы						+
28	Комаиднровки н разъезды					+	
29	Подъемные					+	
30	Арендная плата					+	
31	Эиергия для нецеховых помещенний					+	
32	Содержанне складов					+	
33	Расходы по рационалнзацнн				+ (У)		
34	Лаборатория						
35	Военнзированная охрана						+
36	Пожарная охрана						+
37	Целевые надбавкн на жилстронтельство				+		
38	Вспомогательные рабочне	+					
39	Консультация и экспертнза					+	
40	Внутреннй транспорт	+			+	+	
41	Прочие расходы		+			+	

Примечаиие. Отметка (У) означает, что в иекоторых случаях даиный расход может быть отнесен к противоположной группе, т. е. постояниый расход — к числу перемениых и обратно.

Для иллюстрации всего сказаниого мы вернемся к примеру, приведенному иа стр. 97 и предположим, что плаиовая стоимость изделий слагается из следующих элементов:

Основные расходы

1. Материалы	8 000
2. Производственная зарплата	12 000

Накладные расходы

1. Переменные	2 000
2. Постоянные	8 000
	30 000

При перевыполиеиии программы иа 20% иеобходимый для обеспечения сопоставимости плаиовых и отчетиых цифр пересчет даст такие результаты:

Основные расходы

1. Материалы	9 600
2. Производственная зарплата	14 400

Накладные расходы

1. Переменные	2 400
2. Постоянные	8 000
	34 400

При пропорциональном росте всех затрат итог составил бы Р. 36 000. При перевыполнении плана на 10% результаты пересчета будут такие:

Основные расходы

1. Материалы	7 200
2. Производственная зарплата	10 800

Накладные расходы

1. Переменные	1 800
2. Постоянные	8 000
	27 800

При пропорциональном уменьшении всех затрат соответствующий итог составил бы Р. 27 000.

Сравнивая исчисленную указанным путем плановую себестоимость с фактическими затратами, аналитик получает возможность определить, уложилось ли предприятие в рамки плановых лимитов себестоимости, дало ли экономию против плановых норм или напротив, превысило их.

Самый расчет может быть выполнен как в абсолютных цифрах так и в процентах.

Исследуя изменение суммы производственных затрат в сравнении с планом, аналитик нередко стремится не только исчислить величину и процент изменения себестоимости фактически выпущенной продукции против нормативов, но ставит себе задачей расчленить на составные части всю сумму разрыва между стоимостью продукции в намеченном по плану объеме и ассортименте и себестоимостью фактического выпуска. Такое сравнение, полностью отвечая на вопрос о том, как выполнялись плановые директивы по сравнимой продукции, одновременно позволяет аналитику измерить влияние, оказываемое на величину производственных затрат предприятия сдвигами в ассортименте изделий и объеме выпуска. Рассматривая полученные в этом случае итоги, аналитик оказывается в состоянии отделить действительный рост производства, повлекший за собой соответственно увеличение затрат, от изменений, вызванных переходом на иной ассортимент (т. е. выработкой продукции иной материало- и трудоемкости, чем намечалось по плану). Выводы аналитика в этом случае прибавят несколько дополнительных штрихов к данной им оценке количественных показателей работы предприятия.

Примером такого анализа может служить нижепомещенная таблица, в которой приведена и разбита на составные части разница между фактической себестоимостью продукции, выпущенной машиностроительным заводом во II квартале 1936 г., и суммой затрат, намеченной по производственному плану на этот квартал. Данная таблица явилась для аналитика отправным пунктом для развернутого изучения факторов, влиявших на формирование себестоимости продукции завода (см. табл. 40).

Таблица показала, что себестоимость продукции, в целом совпадающая с плановой, дает, однако, значительные отклонения по отдельным элементам затрат. Рост выпуска на 10,4% закономерно обусловил увеличение переменных расходов (при стабильности расходов постоянных) и увеличение всей суммы затрат на 8,1%. Выпуск изделий в измененном против плана ассортименте также отразился на величине издержек.

Таблица 40

Расчет отклонений между плановыми и учетными данными по себестоимости продукции машиностроительного завода за II квартал 1936 г.

(в тыс. руб.)

Элементы затрат	По плану	По плану с учетом изменения объема произв.	По плану с учетом изменения ассортимента	По отчету	Отклонения		
					От изменения объема (2—1)	От изменения ассортимента (3—2)	За счет изменения стоимости (3—4)
А	1	2	3	4	5	6	7
1. Материалы основные и полуфабрикаты	1245,8	1375,0	1624,8	1632,9	+129,3	+249,7	+ 8,1
2. Материалы вспомогательные и инструмент	280,4	309,8	309,8	252,3	+ 29,4	—	—57,5
3. Топливо	90,2	98,5	98,5	92,6	+ 8,3	—	— 5,9
4. Электроэнергия со стороны	58,4	62,3	62,3	65,7	+ 3,9	—	+ 3,4
5. Зарплата (основная и дополнительная):							
а) рабочих	749,8	827,8	841,3	843,7	+ 78,0	+ 13,5	+ 2,4
б) ИТР	277,6	287,1	287,1	335,4	+ 9,5	—	—48,3
в) СКП	70,6	70,6	70,6	91,0	—	—	+20,4
г) МОП	21,7	21,7	21,7	24,2	—	—	+ 2,5
д) учеников	31,5	31,5	31,5	32,7	—	—	+ 1,2
Итого зарплаты	1151,2	1238,7	1252,2	1327,0	+ 87,5	+ 13,5	+74,8
6. Начисления на зарплату	158,4	171,1	174,5	183,4	+ 12,7	+ 3,4	+ 8,9
7. Амортизация	92,0	92,0	92,0	87,7	—	—	— 4,3
8. Прочие денежные расходы	374,6	374,6	374,6	346,8	—	—	—27,8
Всего затрат	3451,0	3722,1	3988,7	3988,4	+271,1	+266,6	— 0,3

Б. АНАЛИЗ КАЛЬКУЛЯЦИИ

§ 39. Объем и значение анализа калькуляции

Объем анализа калькуляции находится в непосредственной зависимости от постановки калькуляционной работы на предприятии.

Объектами анализа могут быть: 1) общезаводские (общефабричные) калькуляции, определяющие стоимость законченных изделий; 2) калькуляции цеховые

позволяющие установить стоимость полуфабрикатов как в случае прохождения вырабатываемым продуктом нескольких последовательных фаз, так и при параллельном изготовлении частей продукта, подвергающихся затем сборке либо соединению иным путем, и 3) калькуляции подетальные и узловые, в рамках которых исчисляются затраты на отдельные части (детали) или группы взаимоувязанных между собой частей (узлы) какого-либо сложного изделия [1].

Анализ отчетных калькуляций базируется на сопоставлении этих таблиц со сметными калькуляциями, калькуляциями предшествующих периодов (для определения величины изменения себестоимости за данный срок), калькуляциями по другим предприятиям, выпускающим однородную продукцию, и т. д. Мы остановимся в настоящем изложении на методике сравнения отчетных калькуляций с данными сметных калькуляций.

Но предварительно нам необходимо внести полную ясность в вопрос о том значении, какое в хозяйственной практике имеет анализ калькуляции.

Значение анализа калькуляции состоит не только в том, что он дает хозяйственнику определенные сигналы. В ряде случаев анализ калькуляции становится отправным пунктом для более глубокого технико-экономического анализа. Выделив на основе калькуляционных данных участки, требующие особого внимания, аналитик получает возможность более четко очертить поле своей дальнейшей работы. Приведем пример, иллюстрирующий нашу мысль.

Пусть сопоставление плановой и отчетной калькуляции некоего изделия, выпущенного в количестве 5 000 шт., обнаружило по статье «основные материалы» следующее:

Материалы:	По плану	По отчету
Материал А.	Р. 30 .	Р. 28 . 50
и т. д.		

Как видим, по материалу А получена экономия в размере Р. 1,50 на единицу, а на всю продукцию — Р. 7 500. Предположим далее, что мы разбили сумму отклонений на две ее составляющие: отклонение за счет «цен» и отклонение за счет «норм» (способом, который показан будет ниже). Приведем несколько вариантов (взятых произвольно), чтобы продемонстрировать, сколь разнообразными могут оказаться сигнализации, получаемые в результате даже такого простейшего разложения.

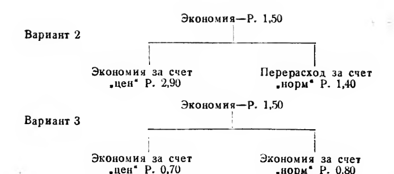
Вариант 1

Экономия—Р. 1,50

Перерасход за счет „цен" Р. 2.50

Экономия за счет „норм" Р. 4

[1] Последний вид калькуляции отличается нередко большой подробностью, позволяющей определить стоимость отдельных рабочих действий или операций (в этом случае мы имеем дело с подетально-пооперационными калькуляциями).



Каждый из приведенных вариантов дает оперативнику ряд практически ценных указаний, фиксируя его внимание на определенных достижениях или недочетах в области борьбы за снижение себестоимости.

Первый вариант свидетельствует о том, что в технологии производства, поскольку речь идет о количестве израсходованного материала, достигнуты определенные успехи, которые, однако, почти на две трети поглощены ростом цен. Очевидно, аналитик и пользующийся его сигналами оперативник должны обратить особое внимание на те обстоятельства, которые вызвали увеличение стоимости материалов и помешали предприятию снизить расход материала А до Р. 26 — на единицу, т. е. дополнительно сэкономить на всем выпуске Р. 20 000.

Второй вариант показывает, что предприятие не сумело использовать благоприятно сложившиеся условия заготовки материалов и в результате сверхпланового расхода этих материалов уменьшило экономию, которую могло бы получить. Очевидно, внимание хозяйственника должно привлечь те дефекты в производстве, которые вызвали перерасход материалов.

Третий вариант обнаруживает одинаковое влияние обоих факторов на величину отклонения от плана, а следовательно, дает повод для одинаково детальной в дальнейшем разбивки каждого из этих факторов на его составляющие.

§ 40. Порядок анализа производственной зарплаты и материалов

Анализ калькуляции слагается из двух частей не одинакового значения: а) констатации отклонений от плановых норм и б) характеристики факторов, взаимодействие которых определило самую величину отклонений. Анализом в прямом смысле слова можно считать только вторую часть исследования.

Первым шагом аналитика при анализе калькуляции является, как уже отмечалось, определение самой величины разрыва по каждому виду продукции, являющемуся объектом исследования.

Соответствующая таблица отличается простотой конструкции, как это видно из нижеприведенного примера (см. табл. 41).

В таком упрощенном виде таблица составляется, однако, лишь в том случае, если технологическая база производства осталась полностью в главнейших своих элементах стабильной. При наличии технологических изменений, конструктивных переделок и т. п., аналитик, очевидно с самого начала должен внести сам, либо потребовать от органов технологического планирования внесения в плановые цифры соответствующих **коррективов**.

Таблица 41

Калькуляция стоимости станка типа „В"

Статьи калькуляционного листа	Себестоимость по данным прошлого года	Себестоимость за отчетный год		Снижение себестоимости		Заданное снижение по плану
		Плановая	Фактическая	По сравнению с прошлым годом	По сравнению с планом	
Материалы	7 734	7 499	7 208	— 6,8	— 3,9	—
Производственная зарплата	2 672	2 600	1 611	—39,7	—38,0	—
Цеховые расходы . . .	7 827	7 080	6 093	—22,2	—13,9	—
Общезаводские расходы	6 788	5 636	4 284	—36,9	—24,0	—
	25 021	22 815	19 196	—23,3	—15,9	—8,9

Первый этап анализа калькуляции — это отделение ценовых факторов от факторов нормативных. Поскольку необходимые для соответствующего расчета данные могут быть получены только по линии прямых затрат, анализ отклонений за счет «цен» и «норм» прямыми затратами и ограничивается.

Техника калькуляционного анализа прямых затрат не представляет собой чего-либо сложного. Продемонстрируем ее на примере статьи «производственная зарплата».

Объект исследования — суммы фактически падающей на единицу продукции зарплаты, базис — сумма зарплаты, исчисленная по смете. Если затрата времени на выполнение определенной операции составляла по плану 20 час., а фактически выразилась в 23 час., если далее ставка почасовой оплаты равнялась 80 коп. по плану и 84,5 коп. фактически, то указанная промежуточная сумма составит $23 \times 80 = 18{,}40$ руб. Сравнивая этот итог с суммой, фактически выплаченной ($23 \times 84{,}5 = 19{,}43$), мы вправе будем заключить, что разница в 1,03 руб. (19,43 руб. — 18,40 руб.) представляет собой переплату, образовавшуюся вследствие отклонения от установленных планом расценок, ибо при сохранении расценок на первоначальном уровне данная операция обошлась бы не дороже 18,40 руб. При соблюдении плановых расценок и плановых же норм выработки данная работа обошлась бы предприятию в $20 \times 80 = 16$ руб., фактический расход равен 19,43 руб.; разница выражается в 3,43 руб. Из этой суммы 1,03 руб., как уже известно, представляет собой перерасход за счет цен, следовательно, перерасход, вызванный нарушением норм выработки, равняется 2,40 руб. Сравнение обеих величин приводит аналитика к заключению, что основной причиной отклонения от плана является сверхплановая затрата

времени, на борьбу с которой и должно быть в первую очередь обращено внимание руководителей предприятия (при условии, конечно, что дальнейший углубленный анализ издержек производства точно укажет непосредственные причины перерасхода трудовой энергии).

Весь этот расчет может быть облечен в форму аналитической таблицы (табл. 42).

Приведенный нами способ разложения разницы между отчетной и базисной суммой затрат на два ее компонента не является абсолютно точным. Действительно, если бы мы при заполнении колонки 7 таблицы исходили из плановых норм и фактических цен (а не из фактических норм и плановых цен, как это имеет место в нашем примере), то вместо суммы Р. 18,40 у нас получился бы итог Р. 16,90, в связи с чем изменились бы и величины отклонений за счет «цен» и «норм», составив в первом случае Р. 0,90 (вместо Р. 1,03), а во втором Р. 2,53 (вместо Р. 2,40). Такая разница объясняется тем, что при построении промежуточного показателя (плановые цены, умноженные на фактические нормы, или фактические цены, умноженные на плановые нормы) аналитик не принимает во внимание одновременность действия факторов, но рассматривает один из факторов как стабильный. Если бы аналитик отразил это постоянное взаимодействие в своих расчетах (что, однако, повлекло бы за собой значительное усложнение последних), то различие между обоими вариантами исчезло бы. Окончательные цифры также оказались бы другими: результат по фактору цен был бы больше Р. 90, но менее Р. 1,03, результат по фактору «норм» больше Р. 2,40, но меньше Р. 2,53.

Сравнительная незначительность ошибки, допускаемой в данном случае, равно как то обстоятельство, что анализ калькуляции служит прежде всего для целей общей ориентировки, дает основание аналитикам применять указанный выше упрощенный расчет.

§ 41. Анализ влияния на себестоимость фактора замены материалов

Анализ отклонений за счет «цен» и «норм» твердо укоренился в практике. Но подобный анализ в определенных условиях способен привести исследователя к совершенно неправильным выводам. Мы имеем в виду тот случай, когда в процессе производства имела место замена одних материалов другими, причем замена эта не сопровождалась одновременным внесением соответствующих поправок в плановую документацию (т. е. в смету производства и плановые калькуляции).

Самый факт замены ничего одиозного в себе не заключает. Более того, мотивы, побуждающие заменить одни виды сырья или материалов другими, заслуживают высоко положительной оценки. Замещение одних элементов производственной рецептуры другими может диктоваться стремлением освободиться от

Таблица 42

Виды работ, сгруппированных по цехам	Норма рабочего времени на единицу изделия		Расценок за единицу рабочего времени		Стоимость обработки единицы изделия по фактическим нормам и расценкам	Стоимость обработки единицы изделия по фактическим нормам и плановым расценкам	Стоимость обработки единицы изделия по плановым нормам и расценкам	Отклонение за счет цен				Отклонение за счет норм				Окончательный итог отклонения			
								Экономия		Перерасход		Экономия		Перерасход					
	По плану	Фактически	По плану	Фактически				Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%	Сумма экономии	%	Сумма перерасхода	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Работа в цехе „А" . .	20 ч.	23 ч.	0,80	0,84 1/2	19,43	18,40	16,0	—	—	1,03	—	—	—	2,40	—	—	—	3,43	—

Таблица 43

Наименование сырья и материалов	Единица измерения	Расход в натуральном измерителе на единицу изделия			Стоимость единицы материалов		Отклонения от плана на единицу продукции				Причины отклонения							
							Сокращ. затрат		Рост затрат		Изменение ассортимента затраченных материалов		Изменение цены затраченных материалов		Общий итог изменения под влиянием внепроизводственных факторов		Изменение за счет норм расходования материалов и прочих внутрипроизводственных факторов	
											В пределах план. норм							
		При плановом ассортименте и нормах расходования материала	При фактическом ассортименте и плановых нормах расходован. материала	При фактическом ассортименте и нормах расходования материала	Плановая	Фактическая	Сумма	%	Сумма	%	Увеличен. затрат данного материала	Уменьшение затрат данного материала	Рост расхода из-за изменения цен	Сокращение расхода из-за изменения цен	Рост затрат	Сокращение затрат	Увеличение расходования материалов	Уменьшение расходования материалов
Материал А. .	кг	10	12	13	2	2,20	—	—	8,60	—	4	—	2,40	—	6,40	—	2,20	—
„ В. .	„	5	4	3	1,50	1,60	2,70	—	—	—	—	1,50	0,40	—	—	1,10	—	1,60

Таблица 44

Анализ расхода электроэнергии

Виды работ, требующих затраты электроэнергии	Расход энергии в часах		Стоимость гектоватт-часа		Общая стоимость затраченной энергии		Отклонения от плана		Причины отклонения							
									Причины внешнего порядка						Внутрихозяйственные причины	
									Изменение тарифа		Изменение ассортимента сырья		Итог изменений по причинам внешнего порядка			
	По плану	По калькуляционным данным	По плану	По калькуляционным данным	По плану	По калькуляционным данным	Рост затрат	Сокращение затрат	Рост затрат в рамках плановых норм расходования энергии	Сокращение затрат в рамках плановых норм расходования энергии	Увелич. стоим. энергии вслед. замены сырья другим более электроемким	Уменьш. стоим. энерг. вслед. замены сырья друг. менее электроемким	Увеличение затрат в рамках плановых норм расход. энергии	Уменьш. затрат в рамках плановых норм расходованной энергии	Перерасход энергии вследствие недостаточно рационального ее использования	Экономия энергии вследствие более целесообразного ее использования
1	1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

иностранной зависимости и перейти на отечественную продукцию. Возможны случаи замены остродефицитных или дорогостоящих материалов более дешевыми и распространенными видами материалов (замена, например, цветных металлов пластмассами и т. д.).

В предприятиях, выпускающих массовую продукцию и работающих на растительном и животном сырье (кожевенные заводы обувные фабрики, пищевые предприятия), отклонения от плана путем замены одного вида и особенно одного сорта сырья другим представляют явление, широко распространенное.

Недоучет влияния фактора замены может явиться причиной совершенно искаженной оценки роли как нормативного, так и ценового факторов. И это вполне понятно, ибо в данном случае аналитик нарушит требования сопоставимости учетных и плановых данных. Заметим кстати, что ошибка не ограничится только статьей «материалы», но распространится и на статью «производственная зарплата», поскольку введение в производство нового вида материалов скажется и на количестве затрачиваемого в производстве труда (увеличение или уменьшение трудоемкости обработки в результате перехода от одних видов материалов к другим).

Аналитик сумеет измерить влияние на себестои-

мость фактора замены, если он несколько перестроит обычную таблицу анализа отклонений за счет «цен» и «норм», включив в ее состав графу, содержащую данные о нормах прямых затрат при замене запланированных материалов другими. Наличие этой графы повлечет за собой увеличение числа аналитических граф. Выше приведена таблица, отвечающая такому требованию (см. табл. 43). Таблица показывает изменения по статье «материалы», но по своей структуре она вполне пригодна и для анализа зарплаты [1].

Совершенно ясно, что условность подобного способа далеко не обеспечивает точности сопоставления. Для устранения этого недочета в некоторых отраслях промышленности стали прибегать к партионным калькуляциям, определяющим стоимость фабрикатов, изготовляемых из сырья определенного вида и качества. Объектом сопоставления в этом случае оказываются, с одной стороны, реальные фабрикаты, а с другой — плановые нормы, исчисленные применительно к особенностям того сырья, из которого эти фабрикаты изготовлены, и тех рабочих процедур, каких это сырье требует.

§ 42. Особенность анализа электроэнергии и пара

В состав прямых затрат в большинстве калькуляций включается стоимость двигательной энергии, чаще всего электротока и топлива (последнего как для непосредственного технологического процесса, так и для обслуживания силовых установок). Анализ технологического топлива, расход которого находится в тесной зависимости от количества обрабатываемого сырья и материалов, может быть осуществлен теми же способами, какие применяются при анализе других видов материальных затрат и которых мы касались уже выше. Следует отметить лишь специфическую особенность такого анализа: неизбежность применения коэфициентов, позволяющих приводить различные по своей теплотворности виды топлива к единому 7000-калорийному эквиваленту.

Анализ электроэнергии складывается по-разному в зависимости от того, получается ли энергия со стороны или производится в самом предприятии.

Анализ покупной электроэнергии должен показать, по каким причинам расход энергии на единицу калькуляции и весь месячный выпуск увеличился или уменьшился. Для этой цели

[1] В предприятиях, где замена одних видов сырья или материалов представляет собой обычное явление (предприятия по переработке животных и растительных продуктов), применяется более простой способ пересчета, а именно так называемый способ переводных коэфициентов (или коэфициентов приведения). В этом случае базой анализа становится некая условная величина (в кожевенной промышленности, например 100 кг бычины I сорта; в кондитерском производстве — 1 т карамели или конфет определенной консистенции и т. д.), исчисленная в плановых ценах. и с ней сопоставляются одинаковые количества фактически выпущенной продукции измененного против плана материального состава или качества, искусственно приведенные к тому же среднему сорту путем умножения на поправочный коэфициент по заранее выработанной шкале.

необходимо прежде всего точно знать размеры затрат, фиксированных планом по каждой производственной процедуре, требующей применения энергии. При наличии такого рода сведений представляется возможным детализировать сумму перерасхода или экономии по данной статье и выявить те участки, где разрыв оказался особенно значительным. Разрыв в данном случае, вообще говоря, может быть вызван троякого рода причинами: а) изменением тарифа, б) заменой сырья запроектированного планом, сырьем другого вида, требующим затраты иного количества электроэнергии, и в) сокращением либо удлинением времени, в течение которого расходуется электроэнергия на данную операцию. В первом и втором случаях мы имеем дело с факторами чисто внешнего порядка, во втором — с условиями внутриорганизационными (большая или меньшая сноровка рабочих, в частности, своевременное выключение тока, применение надлежащих скоростей, надзор за состоянием электрооборудования и т. д.). Если производственно-техническим отделом выработаны нормы расхода электроэнергии применительно к различным видам сырья, то указанная разбивка сумм экономии или перерасхода против плана может быть произведена без особых затруднений при помощи таблицы следующей формы (табл. 44).

При невозможности исчислить рост или сокращение расхода электроэнергии от замены одного вида сырья другим, а также в том случае, когда подобный пересчет вообще себя не оправдывает ввиду незначительности возможных отклонений, работа аналитика упрощается, и ему остается выяснить только одну величину — разницу между плановой и фактической затратой вследствие изменения тарифа, после чего вторая из искомых величин (отклонение за счет норм расхода) определится как сальдо между общей суммой отклонения и первой величиной.

Если предприятие получает энергию от собственной электростанции, то анализ стоимости тока ведется таким же способом, какой указан ниже для статьи «пар».

В отличие от электроэнергии, которая получается со стороны (от городских электростанций), пар является обычно продуктом собственного паросилового хозяйства. Поэтому анализ стоимости пара, израсходованного на продукцию данного месяца, представляет собой по сути дела параллельный анализ стоимости совершенно особого продукта. Задача заключается в том, чтобы выяснить, сколько стоит 1 кг пара и какие факторы влияли на отклонение действительной его стоимости от величины, запроектированной по плану. Для анализа может быть использована таблица следующей элементарной формы (табл. 45).

Таблица 45

Анализ стоимости пара

Элементы стоимости пара	Норма		Цена		Стоимость 1 кг		Отклонение от плана		Причины отклонения			
									Отклонение за счет цен		Отклонение за счет норм	
	Плановая	Фактическая	Плановая	Фактическая	Плановая	Фактическая	Экономия	Перерасход	Экономия	Перерасход	Экономия	Перерасход

Таблица 46

Анализ отходов

Виды сырья и материалы	Наименование отходов	Количество отходов на единицу продукции			Стоимость единицы отхода		Выручка на единицу продукции		Отклонения от плана		Причины отклонения от плана			
											Изменение под влиянием внепроизводственных факторов			Изменение под влиянием внутрипроизводственных факторов
		При плановом ассортименте сырья и материалов	При фактическом ассортименте и плановом выходе	При фактическом ассортименте и выходе	Плановая	Фактическая	Плановая	Фактическая	Увеличение выручки	Сокращение выручки	Замена сырья	Изменение реализационных цен	Итого	

§ 43. Анализ отходов

Во всяком производстве некоторое количество затраченного вещества не входит в конечный фабрикат и оказывается неиспользованным. Это происходит либо потому, что в производстве часть материальной субстанции преднамеренно отделяется от исходного продукта, образуя совершенно новый продукт, либо же вследствие причин чисто механического порядка, как то: небрежной обработки, поломок, раструски и т. д. И в том и в другом случае мы имеем дело с **отходами производства**. Аналитик обязан тщательно исследовать причины возникновения отходов, изучить факторы, которые влияли на величину отходов с целью сигнализации оперативным работникам о принятии необходимых мер. Наряду с этим отходы в современных условиях могут быть реализованы и, следовательно, представляют собой более или менее ценный **побочный продукт**. Совершенно ясно, что продажа отходов, являясь восстановлением части затрат, соответственно понижает общий их итог. Поэтому изучение выручки от реализации отходов представляет определенный интерес для анализа. Размеры указанной выручки находятся в зависимости как от ценовых, так и от нормативных факторов. При одном и том же проценте отходов себестоимость продукции может быть выше или ниже, смотря по тому, полностью или частично собираются и утилизируются отходы, повышаются или падают цены на них. Под этим углом зрения отходы можно анализировать таким же порядком, как и другие элементы калькуляции.

Нижеприведенная таблица показывает, какие сведения должен привлечь аналитик, чтобы ответить на вопрос о причинах изменения суммы выручки от отходов, сравнительно с цифрами, предусмотренными планом (табл. 46).

* * *

В предыдущем изложении речь шла лишь о приемах анализа **прямых затрат**, не касаясь той доли себестоимости продукции, какая входит в калькуляцию в форме цеховых и общезаводских расходов, а также брака. На практике эта значительная по своему удельному весу часть калькуляции обычно остается совершенно неисследованной, и аналитик, упоминая о ней, не выходит за пределы простых констатаций. Однако, как уже указывалось в предыдущем разделе, комплексные расходы поддаются некоторому, правда, весьма упрощенному анализу и в рамках калькуляции. Со способами такой ориентировки мы познакомимся ниже.

В. АНАЛИЗ КОМПЛЕКСНЫХ РАСХОДОВ

§ 44. Направление анализа цеховых и общезаводских расходов

Анализ комплексных расходов охватывает цеховые и общезаводские расходы и потери от брака. Эти расходы даже в предприятиях пищевой и легкой промышленности составляют не

менее 10—12% себестоимости продукции, в тяжелой же индустрии, особенно в машиностроении, они поднимаются до 50—60% и выше.

Основная задача аналитика при изучении данной группы затрат заключается в том, чтобы: 1) определить общие размеры и природу отклонений отдельных накладных расходов от соответствующих плановых расчетов и 2) распространить выводы, полученные в результате анализа всей суммы накладных расходов, на ту ее долю, какая вошла в состав отдельных калькуляций.

Выше мы уже говорили о невозможности рассмотрения накладных расходов без учета того влияния, какое оказывает на них изменение объема производства. Там же мы остановились на крайне важной для аналитических целей разбивке этих расходов на переменные и постоянные (а последних — еще на зависящие и независящие). К названной группировке аналитик прибегает с первых же шагов выполняемого им анализа накладных расходов. Относя как плановые, так и фактические суммы накладных расходов в рубрику постоянных или переменных, аналитик получает возможность построить таблицу, не только показывающую размеры отклонений по отдельным статьям, но одновременно отвечающую на вопрос: в какой мере отклонение фактических расходов от суммы, предусмотренной по плану, вызвано влиянием количественного фактора, т. е. изменением объема производства, и в какой проистекает от иных хозяйственных причин (см. табл. 47).

Предложенный нами метод не является теоретически безупречным. Однако в рамках тех возможностей, какими в данном случае обладает аналитик, данный метод должен быть признан вполне приемлемым.

§ 45. Анализ цеховых и общезаводских расходов в рамках калькуляции

Следующим шагом аналитика является, как уже указывалось, распространение выводов, полученных в результате анализа всей суммы накладных расходов на ту их долю, какая вошла в состав отдельных калькуляций. Порядок выполняемых при этом действий удобнее всего может быть освещен на фоне определенного цифрового примера.

Примем, что по некоему изделию накладные расходы оказались исчисленными в следующих цифрах:

Таблица 48

Расходы	По сметной калькуляции (в руб.)	По отчетной калькуляц. (в руб.)
Цеховые расходы	11,20	11,35
Общезаводские расходы	8,40	7,94

Таблица 47

Анализ выполнения сметы цеховых расходов

(по цеху ширпотреба электротехнического завода)

Наименование статей	Всего цеховых расходов			Разница	В том числе	
	По утвержденной смете	По смете, скорректированной в соответствии с объемом выпуска	Фактически израсходовано		Изменение объема производства	Отклонение от сметных нормативов
1	2	3	4	5	6	7
Переменные расходы						
1. Электроэнергия силовая	390	337	311,80	— 78,20	— 53,0	— 25,20
2. Премии за продукцию, сданную на „отлично"	1138	985,51	3211,91	+2073,91	— 152,49	+2226,40
3. Дополнительная зарплата производственных рабочих	1477	1279	1788,32	+ 311,32	— 195	+ 509,32
4. Начисление на зарплату производственных рабочих	4896,40	4240,28	2259,68	—2636,72	— 656,12	—1980,60
5. Расходы по охране труда	475	411,35	345,17	— 129,83	— 63,65	— 66,18
6. Содержание и возобновление инструмента	4510	3905,66	3364,35	—1145,65	— 604,34	— 541,31
7. Текущий ремонт инструмента и станков	2923	2531,32	2994,66	+ 71,66	— 391,68	+ 463,34
8. Вспомогательные и подсобные материалы	150	129,90	212,53	+ 62,53	— 20,10	+ 82,63
9. Отклонение от плановых цен на вспомогательные материалы	—	—	134,97	+ 134,97	—	+ 134,97
Итого	15959,40	13820,02	14623,39	—1336,01	—2139,38	+ 803,37

Продолжение

Наименование статей	Всего цеховых расходов			Разница	В том числе	
	По утвержденной смете	По смете, скорректированной в соответствии с объемом выпуска	Фактически израсходовано		Изменение объема производства	Отклонение от сметных нормативов
1	2	3	4	5	6	7
Постоянные расходы						
1. Зарплата ИТР	5714	5714	4955,55	— 758,45	—	— 758,45
2. » СКП	390	390	405	+ 15	—	+ 15
3. Зарплата вспомогательным и подсобным рабочим	4724	4724	4314,20	— 409,8	—	—'409,8
4. Дополнительная зарплата	964	964	766,68	— 197,32	—	— 197,32
5. Начисление на зарплату	2822,60	2822,60	1683,32	—1139,28	—	—1139,28
6. Канцелярские и типографские расходы	450	450	32,70	— 417,30	—	— 417,30
7. Освещение и расходы по сети	170	170	216,17	+ 46,17	—	+ 46,17
8. Отопление	250	250	401,03	+ 151,03	—	+ 151,03
9. Водоснабжение и канализация	100	100	176,12	+ 76,12	—	+ 76,12
10. Содержание машин и моторов [1]	1330	1330	1660,72	+ 330,72	—	+ 330,72
11. Возобновление мелкого инвентаря [1]	220	220	66,12	— 153,88	—	— 153,88
12. Текущий ремонт зданий	215	215	682,57	+ 467,57	—	+ 467,57
13. Простои по вине администрации	—	—	133,64	+ 133,64	—	+ 133,64
14. Амортизация	1200	1200	1178,51	— 21,49	—	— 21,49
15. Прочие переменные расходы	1800	1800	—	—1 800	—	—1800
Итого	20349,60	20349,60	16672,33	—3677,27	—	—3677,27
Всего	36 309	34169,62	31295,72	—5013,28	—2139,38	—2873,90

[1] Правильнее было бы отнести эти расходы к числу переменных.

Прямая производственная зарплата, пропорционально которой распределяются названные расходы, проектировалась по плану в сумме 212 900 руб., а фактически (без премиальных) составила 285 740 руб. Производственная зарплата, приходящаяся на единицу продукции, равнялась соответственно 56 и 63 руб.

Накладные расходы за отчетный период, намеченные по смете и фактически произведенные, выразились в таких цифрах:

Таблица 49

Статьи расхода	Цеховые расходы		Общезаводские расходы	
	План	Исполнение	План	Исполнение
1. Содержание технического и счетного персонала	28 790	33 280	21 130	24 290
2. Инструмент специального погашения	995	1 690	—	—
3. Вспомогательные материалы	1 350	2 070	—	—
4. Канцелярские расходы	1 500	2 420	4 205	4 708
5. Амортизация	2 980	2 850	3 900	3 870
6. Содержание машин и станков	605	730	—	—
7. Текущий ремонт	2 730	3 670	—	—
8. Содержание помещений	2 230	2 800	2 700	3 142
9. Тара и упаковка	1 400	1 980	—	—
Итого	42 580	51 490	31 935	36 010

Пользуясь этими данными, произведем разбивку накладных расходов в рамках калькуляции. Прежде всего отделим как по цеховым, так и по общезаводским расходам переменные расходы от постоянных, а в рамках последних — зависящие от независящих. Отнеся к первой группе статьи 2, 3, 6, 7, 9, ко второй — статьи 1, 4, 8, и к третьей — статью 5, получим следующую итоговую таблицу:

Таблица 50

	Цеховые расходы				Общезаводские расходы			
	План	Коэфиц. накладн. расходов[1]	Исполнение	Коэфиц. накладн. расходов	План	Коэфиц. накладных расходов	Исполнение	Коэфиц. накладных расходов
Переменные расходы	7 080	3,32	10 140	3,55	—	—	—	—
Зависящие постоянные расходы	32 520	15,28	38 500	13,47	28 035	13,17	32 140	11,2
Независящие расходы	2 980	1,40	2 850	0,98	3 900	1,83	3 870	1,4
Итого	42 580	20,0	51 490	18,0	31 935	15,0	36 010	12,6

[1] Коэфициентом накладного расхода называется число копеек этого расхода, приходящееся на 1 руб. затрат, применительно к которым совершается в данном предприятии обсчет производства накладными расходами (в нашем примере следовательно на 1 руб. производственной зарплаты).

Распределение всей суммы расходов по основным группам позволяет вычислить долю каждой группы в сметной и отчетной калькуляциях. Покажем порядок этого распределения по цеховым расходам. Соответствующая разбивка дает такие цифры:

Таблица 51

	План	Исполнение	Отклонения: Переработка	Отклонения: Экономия
Переменные расходы	1,86	2,24	0,38	—
Зависящие постоянные расходы	8,56	8,49	—	0,07
Независящие	0,78	0,62	—	0,16
Итого	11,20	11,35	0,38	0,23

Сумма в 1,86 руб. определяется по формуле $\frac{3,32 \times 56}{100}$. Таким же способом определяются и остальные показатели.

Необходимо теперь исследовать природу разрыва между фактической и плановой суммой по каждой группе цеховых расходов. По переменным расходам перерасход в 0,38 руб. обусловлен нарушением сметы и прежде всего повышением норм расхода вспомогательных материалов, тары и инструмента, а также переплатами против плановых цен.

Обратимся теперь к разнице по зависящим постоянным расходам. Сальдо в 0,07 руб. (с минусом против плановой цифры) возникло в силу двух причин. Первая из них — это повышение коэффициента расхода вследствие несоблюдения норм сметы административно-хозяйственных расходов. Процент перерасхода равняется по этой рубрике:

$$\frac{(38500 - 32520) \times 100}{32520} = 18,4\%.$$

Отсюда следует, что сумма постоянных зависящих цеховых расходов, в данном случае 8.49 руб. на 18.4% превышает ту цифру, какая подлежала бы включению в калькуляцию, если бы данная категория постоянных расходов уложилась в рамки сметы. Пользуясь способом исчисления процентов на сто, определяем сумму перерасхода. Последняя составляет:

$$\frac{8,49 \times 18,4}{118,4} = 1,32 \text{ руб.}$$

Итак, в силу перерасхода по смете на каждую единицу продукции должно было пасть на 1,32 руб. больше постоянных зависящих цеховых расходов, чем было первоначально запроектировано. Между тем сравнение плановых и отчетных цифр по данной статье показывает не перерасход, а экономию в 0,07 руб. Чем же вызвана разница в 1,39 руб.? Очевидно, только тем обстоятельством, что фактическая сумма постоянных зависящих цеховых расходов распределилась на продукцию большего объема, чем намечалась по плану, и следовательно, на каждую единицу изделия должна падать меньшая доля этих затрат. Если бы сумма этих

Мы не касаемся здесь самой методики распределения накладных расходов, поскольку аналитик вынужден при выполнении своих расчетов исходить из тех методов распределения, какие действуют в данном предприятии. Это, однако, не означает, что аналитик, коль скоро он убедился в несовершенстве применяемых способов разверстки накладных расходов между отдельными видами изделий, не вправе подвергнуть эти методы критике и настаивать на переходе к более совершенным (например, к переходу на распределение по машиночасам).

расходов оставалась стабильной, то предприятие имело бы в результате увеличения объема производства экономию на каждой единице продукции в размере 1,39 руб. Нарушение сметы вызвало, как видим, поглощение почти всей этой экономии указанным выше перерасходом.

По постоянным независящим расходам сопоставление отчетных и плановых данных обнаруживает экономию в 0,16 руб. Часть этой экономии представляет собой результат недовыполнения запроектированных планом фактических затрат по данной группе (расход по плану 2980 руб., по отчету — 2850 руб.). Экономия в 130 руб. составляет 4,4% исходной цифры. Следовательно, сумма постоянных независящих расходов, равная по отчетной калькуляции 0,62 руб., на 4,4% меньше величины, какая вошла бы в калькуляцию при соблюдении плановой нормы расхода. С помощью процентов во сто определяем, что эта величина должна была равняться 0,65 руб. Экономия на снижении абсолютной цифры независящих расходов составляет на единицу продукции 0,03 руб., остальные 0,13 руб. являются результатом экономии от увеличения объема производства. Аналогичный способ может быть применен и к общезаводским расходам.

Совершенно очевидно, что между вышеприведенными расчетами и теми формальными констатациями, которыми обычно ограничиваются на практике, разница весьма значительная. Предложенный способ, несмотря на свое несовершенство и ряд допускаемых условностей, вполне себя оправдывает, особенно в тех предприятиях, где удельный вес накладных расходов в стоимости продукции велик и где, следовательно, крайне необходимо иметь более или менее отчетливое представление об основных факторах, вызывающих изменение доли этих затрат.

* * *

Результаты анализа накладных расходов в рамках калькуляции вместе с теми расчетами, какие были выполнены аналитиком при изучении прямых затрат, объединяются в итоговую таблицу анализа всей калькуляции (см. табл. 51-а).

§ 46. Анализ брака и сортности

Анализ брака имеет своей целью выяснить, какие обстоятельства обусловили возникновение брака. Аналитик получает возможность довольно глубоко исследовать этот вопрос, если учет брака поставлен таким образом, что органы технического контроля не только удостоверяют доброкачественность или дефектность данного изделия (полуфабриката, детали), но указывают и характер брака или, по крайней мере, отмечают, по чьей вине брак произошел. На практике довольно распространен именно последний способ, причем все разнообразные причины брака укладываются в три рубрики: а) брак по вине рабочих, б) брак из-за недоброкачественности материалов и в) брак по производственно-организационным причинам. При невозможности детализовать каждую группу аналитик вынужден ограничиться этим делением, отнеся рубрики «а» и «в» к производственно-организационным, а рубрику «б» — к внешним для предприятия или цеха факторам.

Следует, однако отметить, что за последние годы многие предприятия ввели у себя значительно более детальный учет брака по причинам, что естественно открывает возможность и более обстоятельного его анализа. Вот (в извлечении) образец

Таблица 51-а

Сводная таблица результатов анализа калькуляции

Изделие: цемент

Статьи калькуляционного листа	Затраты на единицу продукции				Затраты на весь фактич. выпуск продукции (от до)		Отклонения на весь фактический выпуск (экономия +; потери —)				Основные факторы отклонения (экономия +; потери —)							
	По плану		Фактич.								Нормы		Цены		Объем произв.		Отклон. от сметы	
	Сумма	Уд. вес	Сумма	Уд. вес	По нормам плана	По фактич. нормам	Сумма (в тыс. руб.)	%	Удельн. вес в общей сумме отклонений	% влияния на себестоимость (снижение—; повыш.+)	Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1. Оплата произв. рабочих . . .	4.24,98	11,0	4.49,51	8,6	110,5	116,9	— 6,9	5,8	1,7	+ 0,6	— 6,4	5,8						
2. Основные материалы	1.39,24	3,6	—69,57	1,3	36,2	17,5	+ 18,1	50,0	—	— 1,8	+ 18,7	51,7	— 0,6	1,7				
3. Полуфабрикаты	6.97,81	18,0	8.88,06	17,0	181,4	230,9	— 49,5	27,2	13,2	+ 4,9	— 49,5	27,2	—	—				
4. Вспомогательные материалы	1.81,82	4,7	2.63,81	5,0	47,3	68,6	— 21,3	45,0	5,7	+ 2,1	— 20,7	43,8	— 0,6	1,2				
5. Топливо	5.26,92	13,6	8.05,02	15,4	137,0	209,3	— 72,3	52,7	19,3	+ 7,2	— 66,3	48,4	— 6,0	4,3				
6. Цеховые расходы	15.38,63	39,8	21.01,10	40,1	400,0	546,2	—146,2	36,6	35,1	+14,6	—106,9	26,7	—	—	—47,5	4,9	+ 8,3	2,1
7. Общекомбинат. расходы . . .	3.60,68	9,3	6.41,15	12,2	93,8	166,7	— 72,9	77,7	19,5	+ 7,3	—	—	—	—	—25,8	2,7	—47,1	50,2
8. Потери простоев по внешним причинам . .	—	—	—20,77	0,4	—	5,4	— 5,4	—	1,5	+ 0,5	—	—	— 5,4	—	—	—	—	—
Итого .	38.70,08	100	52.38,99	100	1005,7	1361,4	—355,7	35,4	100,0	+35,4	—231,1	23,0	—12,6	1,3	73,3	7,3	—38,8	3,8

аналитической таблицы, составленной в результате использования данных такого детального учета (табл. 52).

Таблица 52

Анализ брака в литейном цехе завода

Виновники	Причины	Количество тонн	Сумма (в тыс. руб.)	В % ко всему браку по заводу
	Стерженщики			
По вине рабочих	1. Неверная сборка стержней	10,9	6,0	3,0
	2. Плохая очистка от мусора	2,7	1,5	0,8
	3. Плохая вентиляция	2,1	1,2	0,6
	Итого	15,7	8,7	4,4
	Земледелки			
	1. Большая влажность земли	2,6	1,4	0,7
	Формовщики			
	1. Обвал форм по небрежности	40,9	22,7	11,6
	2. Небрежная установка стержня	8,4	4,7	2,4
	3. Слабая набивка форм	6,1	3,4	1,7
		—	—	—
	13. Отсутствие стержня и т. д.	0,9	0,5	0,3
	Итого	138,6	77,0	39,0
	Всего по вине рабочих	260,9	144,9	73,2
	Качество земли			
По вине материала	1. Слабая газопроницаемость	25,9	14,4	7,2
	2. Большая крепость	2,3	1,3	0,7
	3. Плохая огнеупорность	2,0	1,1	0,5
	Итого	30,2	16,8	8,4
	Качество металла			
	1. Крепость металла	4,2	2,3	1,2
	2. Плохая жидкотекучесть	1,2	—	—
		—	—	—
	Всего по вине материалов и т. д.	36,3	20,2	10,1

Оперируя суммой брака за отчетный период и пользуясь разбивкой на указанные три составные части дальнейшей детализацией каждой из этих частей, аналитик получает возможность осветить ряд существенной важности проблем, а именно:

1) «узкие места» в производстве, т. е. такие участки, где брак оказывается особенно значительным, создавая некомплектность деталей, тормозящую выпуск готовой продукции;

2) роль внутрихозяйственных факторов (брак работы, брак изделий, полуфабрикатов и деталей как по предприятию в целом, так и по отдельным его цехам);

3) зависимость брака от деятельности предприятий-поставщиков, выпускающих недоброкачественную продукцию, которую данное предприятие вынуждено использовать в качестве материала.

Изучая причины, вызвавшие брак, аналитик должен помнить, что брак в ряде случаев есть не что иное, как проявление вредительства.

Поэтому при анализе причин брака особенно важно точное установление конкретных его виновников.

С анализом брака тесно связан анализ сортности выпускаемых предприятием изделий. Последний имеет существенное значение в практике предприятий, выпускающих массовую стандартную продукцию. Если бы вся вырабатываемая такими предприятиями продукция обладала одинаковым качеством или оставалась в рамках того соотношения сортов, какое намечалось по плану, то простого сопоставления себестоимости и сдаточной (расчетной) цены было бы достаточно для вывода точной суммы экономии или перерасхода по всему товарному выпуску предприятия за отчетный период. Но при приемке изделий могут обнаружиться отклонения от договорных норм (чаще всего в худшую сторону), что повлечет за собой переход части продукции в низшие сорта с соответственным понижением оплаты. Необходимо поэтому определить как самую величину потерь (или экономии) от нарушения норм сортности, так и те причины, влияние которых обусловило подобный разрыв.

Для получения ответа на первый вопрос аналитик строит таблицу следующей формы:

Таблица 53

Сортность	Удельный вес сортов в выпуске		Расчетная цена за единицу данного сорта	Количество выпущен. изделий данн. сорта		Отклонение от плана		Финансовый результат	
	По плановым нормам выхода	По фактическому выходу		При плановом соотношении сортов	Фактически	Больше	Меньше	Перерасход	Экономия
I сорт									
II сорт . . . . . и т. д.									

Для целей более глубокого анализа причин, вызвавших нарушение плановых норм сортности, аналитик вынужден обращаться к данным качественного контроля.

Задача аналитика в этом случае облегчается, если в предприятии применяется так называемый метод балльных оценок, состоящий в том, что органы качественного контроля фиксируют ухудшение качества изделия уже в самом процессе производства и тем самым позволяют установить, на каком этапе и в силу каких причин произошло снижение сортности.

Потери от снижения сортности в основном рассматриваются как фактор внутрихозяйственного порядка, поскольку предполагается, что дефекты сырья и материалов (дефекты внешнего порядка) своевременно обнаружены при приемке, и разница в качестве нашла свое отражение в скидках поставщиков за некондиционное качество. Некоторая натяжка, допускаемая в этом случае (якобы полное соответствие между потерей на качестве сырья и соответствующим снижением цены), не может особенно существенно повлиять на правильность выводов аналитика.

Г. АНАЛИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

§ 47. Значение анализа фонда заработной платы

Глубокое исследование изменений, происшедших за отчетный период в фонде заработной платы данного предприятия, должно быть отнесено к числу важнейших задач аналитика. Надо прямо сказать, что необоснованные перерасходы этого фонда, в отдельных случаях принимающие форму прямого расточительства государственных средств, представляют собой явление в практике наших предприятий, еще далеко не изжитое. Известно, что недочеты на этом участке в ряде случаев использовали для своих вредительских действий враги народа.

Отсутствие достаточного контроля над фондом зарплаты нередко проявляется в обилии всевозможных малообоснованных доплат, многие из которых представляют собой прямой обход основного требования об оплате труда в соответствии с его количеством и качеством.

Изменения в фонде зарплаты в ряде случаев являются свидетельством неправильной организации производства, нарушения ритмичности в работе, ошибок в проектировании технологических процессов. Бич многих предприятий — «штурмозщина», вызывая резкое увеличение сверхурочных, также становится одной из предпосылок отклонения фонда заработной платы от установленных планом лимитов. На величину зарплаты отрицательно влияют далее такие явления как текучесть рабочих, неравномерность отпусков. Наконец, нарушение фонда вызывается наличием излишков рабочих сверх плана.

С этими извращениями необходимо вести решительную борьбу, ибо зарплата является серьезнейшим фактором развертывания стахановского движения и ударничества, способным

поднять это движение по-настоящему, углубить его, вовлечь стахановцев в борьбу за максимальное улучшение качества продукции, за выполнение наиболее ответственных заказов социалистического народного хозяйства. В этой борьбе за правильную политику зарплаты и ликвидацию допускаемых здесь неправильностей и извращений немалую пользу должен и может оказать аналитик, давая исчерпывающую картину отклонений фактического фонда от планового и вскрывая причины, эти отклонения вызвавшие.

§ 48. Учетные данные, привлекаемые к анализу фонда заработной платы

Технико-экономический анализ фонда зарплаты лишь в том случае может считаться полным, если аналитик вскроет причины, действие которых предопределило размеры суммы, фактически выплаченной рабочим и служащим предприятия за исследуемый период. Для достижения этой цели у аналитика имеются все возможности: строгая регламентация расходования фонда зарплаты, необходимость быть готовым в любой момент обосновать причины отклонения от плана (если такие отклонения имели место) и установленная законом подробная отчетность.

Отправным учетным документом, дающим аналитику ориентировку в характере выплат, произведенных рабочим и служащим предприятия, является отчет по зарплате.

Отчеты по зарплате составляются в предприятиях ежемесячно. В них указывается как время, проработанное отдельными группами рабочих, так и различные виды платежей в форме основной и дополнительной зарплаты. По основной зарплате в отчете особо отмечаются платежи по тарифным ставкам с детализацией их по условиям работы (сдельная, аккордная, сверхурочная работа) и по всем видам доплат [1].

По дополнительной зарплате столь же подробно перечисляются отдельные категории относящихся сюда выдач.

В качестве базисных данных, с которыми аналитик сравнивает цифры отчета по зарплате, служат плановые расчеты фонда зарплаты рабочих и служащих, представляющие собой подробные ведомости, в которых исчислен размер часового, дневного и месячного фонда зарплаты трудящихся, занятых на данном предприятии

---

[1] Сведения о доплатах будут тем полнее, чем тщательнее составляются в предприятии доплатные листки. Возможны случаи, когда аналитик будет вынужден сам обратиться к этим первоисточникам. Надобность в таком просмотре способна возникнуть, когда значительность отдельных категорий доплат заставит аналитика предполагать, что в предприятии в ходу всякого рода незаконные приписки.

[2] С целью облегчить сопоставление плановых и отчетных данных по фонду зарплаты в ряде предприятий форма отчетной ведомости перестроена в соответствии с классификацией видов зарплаты, применяемой в планировании. Такая перестройка, бесспорно, улучшает аналитичность отчетности по зарплате.

Имея в своем распоряжении отчет по зарплате и соответствующие плановые сведения, аналитик с самого начала оказывается в состоянии определить, на каких участках он должен будет в особенности заострить свое внимание, по каким статьям имеются наиболее значительные отклонения от плановых предначертаний, какие статьи, планом вовсе не предусмотренные, показаны в отчете и требуют особо тщательного контроля. Вот образец такой сопоставительной таблицы, составленной аналитиком, в задачу которого входило изучение фонда зарплаты по ведущему цеху одного из заводов тяжелой промышленности в Москве (см. табл. 54).

Но одних бухгалтерских данных явно недостаточно для изучения тех хозяйственных связей, вскрыть и измерить которые стремится аналитик Как уже отмечалось в начале настоящей главы, анализ зарплаты неотделим от анализа труда. Поэтому тесная увязка данных денежного учета с показателями учета рабочего времени (в количественном и качественном разрезе) совершенно закономерна и должна осуществляться аналитиком со всей настойчивостью.

Статистические источники, к которым в данном случае прибегает аналитик, весьма разнообразны. Среди них мы встречаем прежде всего ряд отчетных ведомостей, освещающих состояние и движение рабочей силы в предприятии. Таковы данные о наличии рабочих по их разрядности, сведения о числе невыходов на работу (с разбивкой по причинам), аналогичные сведения об ИТР и служащих, показатели текучести персонала, также с указанием причин.

Существенный интерес для аналитика представляет также отчетность о простоях рабочих (в которой, как известно, обстоятельства вынужденного прекращения работы перечисляются с большой подробностью) и отчетность о сверхурочных работах.

Из данных оперативного учета при анализе зарплаты внимание аналитика способна привлечь отчетность отдела технического контроля (ОТК), надобность в которой возникает при определении размеров продукции, сданной на «отлично», равно как изделий некондиционных и бракованных. Аналитик может также воспользоваться сведениями о размерах и характере экономии по материалам и топливу (необходимыми аналитику для выяснения хозяйственной целесообразности связанных с этим доплат рабочим).

Аналитику приходится также пользоваться и другими учетными источниками, прежде всего количественными показателями — данными о валовой и товарной продукции, а также сведениями о цеховых и общезаводских расходах. Это объясняется тем, что при изучении фонда зарплаты аналитик неизбежно должен коснуться влияния, объема производства на величину фонда и обратно: влияния, оказываемого движением зарплаты на объем и себестоимость продукции.

Таблица 54

Расход зарплаты за август

Виды зарплаты	По нормам плана на фактическ. выпуск	Отчет	Отклонения от плана	
			Больше	Меньше
I. Зарплата рабочих				
1. Повременно	17 500	14 704	—	2 796
2. Сдельно	143 953	149 763	5 810	—
3. Сверхурочно	—	5 327	5 327	—
4. Доплата за ночное время и переработку по графику	4 750	4 758	8	—
5. Доплата за прошлое время	—	2 130	2 130	—
6. Премии по прогрессивке	6 638	9 121	2 483	—
7. Премия периодическая (повременщикам)	5 408	4 193	—	1 215
8. Оплата простоев	506	1 593	1 087	—
Итого по зарплате рабочих	178 755	191 589	16 845	4 011
II. Зарплата ИТР				
1. Повременно	12 500	14 223	1 723	—
2. Доплаты разные	500	1 898	1 398	—
3. Премии по прогрессивке	6 700	3 400	—	3 300
4. Премия периодическая	600	2 627	2 027	—
5. Доплата за выслугу лет	1 600	913	—	687
Итого по зарплате ИТР	21 900	23 061	5 148	3 987
III. Зарплата служащих				
1. Повременно	5 300	11 143	5 843	—
2. Доплаты разные	200	335	135	—
3. Премия периодическая	900	814	—	86
Итого по зарплате служащих	6 400	12 292	5 978	86
IV. Зарплата МОП				
1. Повременно	2 000	2 492	492	—
2. Доплаты и премии	—	921	921	—
Итого по зарплате МОП	2 000	3 413	1 413	—
Всего	209 055	230 355	29 384	8 084

Сопоставление позволило аналитику сигнализировать о значительном перерасходе зарплаты по всем группам служащих (III—IV), а также о наличии ряда статей в зарплате рабочих появление которых свидетельствует о заметных нарушениях производственного ритма (сверхурочные, простойные).

§ 49. Общая характеристика путей исследования фонда заработной платы

В рамках техно-экономического анализа, в отличие от анализа калькуляционного, заработная плата изучается во всем объеме, независимо от того, включается ли она в себестоимость продукции непосредственно (прямая производственная зарплата) либо косвенным путем через счета комплексных расходов (зарплата инженерно-технических работников, счетного персонала, работников снабжения и других служащих, младшего персонала, учеников, а также та часть зарплаты производственных рабочих, которая не поддается прямому отнесению на отдельные виды продукции).

Однако анализ фонда зарплаты нельзя вести обезличенно. Необходимо с самого начала отделить зарплату производственных рабочих (вне зависимости от порядка включения ее в себестоимость продукции) от зарплаты прочих категорий трудящихся. Такая диференциация диктуется рядом соображений. Прежде всего фонд зарплаты рабочих в отличие от зарплаты служащих может подвергнуться законному увеличению в том случае, если производственная программа выполнена с превышением (и обратно: фонд этот способен снизиться, если выработка оказалась ниже плановой). Отсюда следует, что реальная величина разрыва между запланированным и фактическим фондом зарплаты (а таковая и интересует аналитика) определяется после внесения в цифры плана соответствующих уточнений.

Если в предприятии оплата ИТР (полностью или частью) также находится в зависимости от результатов выполнения программы, соответствующие коррективы должны быть внесены и в эту статью. Влияние указанных исправлений в отдельных случаях может оказаться довольно значительным. Вот для иллюстрации результаты сопоставления планового и фактического фонда зарплаты рабочих и служащих до и после корректировки, осуществленного аналитиком, изучившим динамику себестоимости продукции турбинного завода за II квартал 1936 г.

Сопоставление фактического и планового фонда зарплаты обнаружило следующую картину:

Таблица 55

Категории работников	Фонд зарплаты (в тыс. руб.)			% к плану
	По плану	Фактич.	Увелич.	
а) Рабочие	749,8	858,0	108,2	114,4
б) ИТР	277,6	324,7	47,1	117,0
в) Счетно-конторский персонал	70,6	91,0	20,4	129,0
г) МОП	21,7	24,2	2,5	111,7
д) ФЗУ	31,5	32,7	1,2	104,0
	1 151,2	1 330,6	179,4	116,6

После того как аналитик учел изменения в объеме производства и ассортименте изделий и полуфабрикатов, первоначальные данные заметно изменились, как это видно из нижепомещенной таблицы:

Таблица 56

Категории работников	Фонд зарплаты (в тыс. руб.)					% факт. расх. к плану (корректированному)
	По плану	То же с поправкой на фактич. объем и ассортимент	Влияние изменения объема и ассортимен.[1]	Фактический расход	Перерасход фонда зарплаты (гр. 6—гр 3.)	
а) Рабочие	749,8	841,3	+91,5	858,0	+16,7	102,0
б) ИТР	277,6	287,1	+ 9,5	324,7	+37,6	113,5
в) СКП	70,6	70,6	—	91,0	+20,4	129,0
г) МОП	21,7	21,7	—	24,2	+ 2,5	11,7
д) ФЗУ	31,5	31,5	—	32,7	+ 1,2	104,0
	1 151,2	1 252,2	101,0	1 330,6	+78,4	+106,0

Как видим, после внесения необходимых поправок сумма отклонения от плана, которая должна явиться в дальнейшем объектом анализа, сократилась более чем вдвое.

Величина разрыва между плановым фондом зарплаты рабочих (с коррективом на изменение объема и ассортимента продукции) и фактически выплаченными им суммами представляет собой равнодействующую весьма значительного числа компонентов. Тут и сдвиги и квалификация рабочих и в соотношении числа сдельных и повременных работ, всевозможные премии, связанные с повышением производительности труда и улучшением качественных показателей, и разного рода доплаты за отклонения от нормальных условий работы и вознаграждение за время простоев. Всего этого разнообразия в составе отклонений по зарплате служащих нет.

Фонд зарплаты является весьма чутким барометром всяких отклонений, имеющих место как в технологии, так и в организации производства. Поэтому тщательный анализ зарплаты (особенно зарплаты рабочих) позволяет формулировать ряд выводов, далеко выходящих за пределы одной лишь оценки влияния перерасхода или экономии по этой статье за себестоимость и ставящих перед хозяйственниками задачи чисто производственного порядка.

[1] Зарплата ИТР корректировалась лишь частично, так как определенные категории ИТР на заводе получают постоянную ставку.

§ 50. Выяснение связи между численностью персонала предприятия и фондом зарплаты

Прежде, чем обратиться к анализу фонда зарплаты в отдельности рабочих и служащих, необходимо изложить приемы, с помощью которых аналитик получает первоначальную ориентировку в тех отклонениях, какие имеют место по всему фонду зарплаты. Речь идет об определении значимости двух основных групп причин, вызывающих расхождение между плановой (с коррективом) и фактической суммой зарплаты. Первой из этих причин является изменение общего числа лиц, получающих зарплату, второй — изменение в сумме заработка. Известно, что предприятия обязаны соблюдать установленные для них штаты работников. Отступления в сторону роста допустимы, но только в отношении лиц, непосредственно участвующих в производстве — рабочих и (отчасти) цеховых ИТР, поскольку между их численностью и объемом производства существует определенная взаимосвязь, которая, однако, далеко не всюду и всегда имеет характер пропорциональной зависимости.

Что касается остальных категорий трудящихся, то их состав должен в рамках отчетного периода оставаться стабильным.

Аналитику необходимо поэтому в первую очередь установить, как изменилось за отчетный период сравнительно с планом соотношение между фондом зарплаты и численным составом работающих. Это соотношение иногда приводится в анализах в виде элементарной сопоставительной таблицы.

Такую таблицу мы нашли, например, в анализе, посвященном использованию фондов зарплаты на ряде Ленинградских заводов.

Таблица содержала данные по заводу «Красный Выборжец» на май 1936 г. и имела следующий вид:

Таблица 57

Категория трудящихся	Числен состав работающих			Отклонения	Фонд зарпл. (в тыс.руб.)[1]			
	План	Фактич.	%		План	Фактич.	%	Отклон.
1. Рабочие	3 746	3 524	94,1	—222	948	1 087	114,7	+139
2. ИТР	370	393	106,2	+ 23	183	243	132,8	+ 60
3. МОП	140	157	112,1	+ 17	19	25	131,6	+ 6
4. Служащие	309	324	104,9	+ 15	70	79	112,9	+ 9
5. Ученики	173	143	82,7	— 30	12	9	75,0	— 3
	4 738	4 541	95,8	—197	1 232	1 443	117,1	+211

Несмотря на свою элементарность, вышеприведенная таблица может быть признана довольно показательной. Цифры ее вполне оправдывают

[1]. В мае завод выполнил задание по валовой продукции на 82,8%.

вывод аналитика о резком ухудшении условий расходования фонда зарплаты. Действительно фонд зарплаты, несмотря на значительное невыполнение плана и сокращение штатов производственных рабочих и учеников, перерасходован более чем на 200 тыс. руб., причем около $^1/_3$ перерасхода приходится на ИТР и служащих, число которых заметно возросло (хотя по этим категориям трудящихся определенно следовало ожидать стабильности состава).

Однако соответствующее исследование может и должно быть произведено глубже. Для аналитика весьма важно установить, придется ли ему в дальнейшем исследовании сосредоточить свое внимание на вопросе о причинах роста или сокращения штатов, на проблеме доплат к основным ставкам или одновременно на обоих вопросах. Получить должную ориентировку аналитик сумеет лишь в том случае, если путем приближенного хотя бы расчета он предварительно установит долю в общей сумме разрыва каждого из этих основных моментов.

Нам известен расчет такого рода, выполненный аналитиком, изучившим движение себестоимости по турбинному заводу за II квартал 1936 г. Результаты его представлены в таблице 58.

Нетрудно убедиться в существенных методических преимуществах и практической ценности этой подлинной аналитической таблицы (представляющей собой дальнейшую детализацию расчета, показанного нами в табл. 56) в сравнении с сигнализационной таблицей по заводу «Красный Выборжец».

Как видим, аналитик получил возможность расшифровать цифру разрыва между планом и исполнением (+78,4 тыс. руб.) как равнодействующую двух диаметрально противоположных процессов: сокращения штатов и роста фонда зарплаты. Поскольку вторая величина значительно увеличивает себестоимость, перед аналитиком возникла задача в дальнейшем исследовании уделить особое внимание раскрытию причин, повлекших за собой столь крупные (около 13%) доплаты к основным ставкам работников предприятия.

Необходимо однако тут же подчеркнуть, что по группе «рабочие» разбивка по причинам отклонения дает лишь приближенный результат. Это объясняется тем, что вся группа рассматривается обезличенно, и поправка на перевыполнение программы относится к плановому фонду зарплаты всех рабочих. Между тем среди рабочих имеются значительные прослойки вспомогательных рабочих разных категорий, численность которых отнюдь не должна находиться в прямой зависимости от объема производства, но может изменяться иными темпами и по отдельным группам даже оставаться стабильным. Для получения более точного результата следовало бы поэтому диференцировать категорию «рабочие», разбив ее по крайней мере на два основных раздела: производственные рабочие (к которым и применять поправочный коэфициент) и вспомогательные рабочие (беря численность последних по аналогии с МОП в неизменном виде). Еще лучше было

Таблица 58

Категории работников	Количество работников			Средняя месячная зарплата		Фонд зарплаты за квартал (в тыс. руб.)			Отклонение от плана (корректированного) (в тыс. руб.)	Причины отклонения	
	По плану	По плану с учетом выполненной программы	По отчету	По плану	По отчету	По плановым средним заработкам с учетом изменения в обьеме и ассортименте	По плановым средним заработк. применительно к фактическому налнчию работников	Фактически выплаченные суммы		Изменение зарплаты под влиянием изменения числа работн. (гр. 7—8)	Изменение величин заработка отдельных работников (гр. 9—8)
1. Рабочие	1 065	1 176	1 060	238,5	270	841,3	758,4	858,0	+ 16,7	— 82,9	+ 99,6
2. ИТР	192	192	196	496	552	287,1	291,7	324,7	+ 37,6	+ 4,6	+ 33,0
3. СКП	98	98	104	240	292	70,6	74,9	91,0	+ 20,4	+ 4,3	+ 16,1
4. МОП	56	56	50	129	162	21,7	19,4	24,2	+ 2,5	— 2,3	+ 4,8
5. ФЗУ	150	150	126	70	87	31,5	26,5	32,7	+ 1,2	— 5,0	+ 6,2
Итого . . .	1 561	1 672	1 536	—	—	1 252,2	1 170,9	1 330,6	+ 78,4	— 81,3	+ 159,7

бы пользование несколькими коэфициентами. В дальнейшем мы убедимся, что такой способ в особенности должен быть рекомендован, если аналитик стремится дать правильную оценку сдвигам, в соотношении между отдельными группами рабочих и характеризовать их положительное или отрицательное влияние на себестоимость.

§ 51. Анализ влияния изменений в сумме заработной платы

Приступая к анализу отдельных случаев возможных отклонений по фонду зарплаты аналитик для большего удобства должен объединить их в две исходные группы: а) случаи изменения ставок основной зарплаты и б) случаи доплат к основной ставке.

Рассмотрим сперва приемы анализа первой группы изменений. Аналитику чаще всего приходится сталкиваться со следующими тремя случаями изменения ставок, влияющими на величину фонда заработной платы: 1) пересмотром норм выработки, 2) изменением квалификации рабочих, влекущим за собой рост или сокращение среднего тарифного коэфициента, и 3) изменением соотношения между рабочими, оплачиваемыми повременно и сдельно. Покажем, как исследуется влияние каждого из этих обстоятельств на сумму зарплаты.

Изменение норм выработки, имеющее своей целью закрепить достигнутые в результате рационализаторских мероприятий и лучшей организации трудовых процессов более высокие показатели производительности труда, должно отразиться и на фонде зарплаты.

Расчет влияния пересмотра норм на сумму зарплаты может быть выполнен с помощью следующей аналитической таблицы весьма простой конструкции.

Таблица 59

Изделия, детали, полуфабрикаты	Количество единиц выработки	Зарплата до пересмотра норм		Зарплата после пересмотра норм		Экономия от пересмотра норм
		Зарплата за единицу выработки	На весь выпуск за отчетный период	Зарплата за единицу выработки	На весь выпуск за отчетный период	
А	80	57,60	4 808	40,50	3 420	1 188
Б	60	63,10	3 156	44,04	2 202	963
и т. д.	и т. д.	—	и т. д.	—	и т. д.	—

Если подобный пересчет распространяется на всю продукцию, включая и незавершенное производство (что при наличии хорошо организованного подетально-пооперационного учета не должно вызвать затруднений), то цифра, выведенная аналитиком, позволит ему дать весьма близкую к истине экономическую оценку того влияния, какое оказал на себестоимость пересмотр норм.

На величину фонда зарплаты может, как указывалось выше, повлиять также изменение квалификации рабочих, внешним проявлением чего служат сдвиги в разрядности.

Плановый фонд зарплаты определяется в соответствии с общей потребностью предприятия в рабочих отдельных профессий, разрядность которых предусмотрена квалификационным справочником для данного производства в соответствии с тарифной сеткой. Однако в процессе производства могут иметь место передвижки между разрядами как следствие изменений в составе рабочей силы, изменения технологии производства и т. п. В итоге таких сдвигов удельный вес каждого разряда растет или сокращается, а в соответствии с этим меняется и средний тарифный коэфициент. Этот статистический показатель в руках аналитика оказывается тем критерием, при помощи которого определяется размер отклонений по фонду заработной платы, вызванных изменениями в квалификации (разрядности) рабочих.

Методика расчетов, применяемых при анализе влияний изменений в квалификации (разрядности) рабочих на фонд зарплаты мы продемонстрируем на примере анализа фонда зарплаты рабочих Московского электролампового завода за сентябрь 1936 г.[1].

Для решения своей задачи аналитик использовал следующие цифровые данные: шкалу тарифов (тарифную сетку), утвержденную отраслевой конференцией, сведения о численности рабочих в сентябре (как действительной, так и намеченной по плану), сведения об отработанном времени по разрядам.

Шкала тарифов предусматривала повышение ставки оплаты для повременщиков и сдельщиков (с 1-го до 8-го разряда) в такой прогрессии: 1, 1.13; 1.29; 1.49; 1.75; 2.98; 2.50; 3.0.

Состав рабочих (плановый и фактический) равнялся в сентябре.

Таблица 59а

Показатели \ Разряды	1	2	3	4	5	6	7	8	Итого
Плана	—	881	1 499	919	541	376	216	118	4 550
Фактического состояния	181	958	1 474	932	469	288	187	49	4 538

Умножая число рабочих каждого разряда на соответствующий ему коэфициент и складывая затем полученные по всем разрядам итоги, аналитик

[1] Аналитик инженер-экономист Г. Зеленский.

вывел сумму тарифных коэфициентов (иначе эквивалентное число рабочих 1-го разряда), после чего путем деления этой величины на число рабочих определил средний тарифный коэфициент. Поскольку такое вычисление проделано было для планового и фактического числа рабочих, в распоряжении аналитика оказались два средних коэфициента. Первый из них (плановый) равнялся 1,518, второй (фактический) — 1,452[1].

Полученная разница уже предопределяла снижение фонда зарплаты. Однако разница эта нуждалась еще в некотором коррективе.

Дело в том, что отклонение в среднем тарифном коэфициенте рабочих еще не означает, что и фонд зарплаты изменился в таком же точно соотношении, поскольку разряд рабочего (у сдельщиков) может и не совпадать с разрядом выполняемой им работы.

Поэтому аналитику пришлось в дальнейших его расчетах вести исследование отдельно по сдельщикам и повременщикам и оперировать (применительно к сдельщикам) средним тарифным коэфициентом, выведенном не из присвоенных рабочим разрядов, а по разрядности фактически выполняемой ими работы (эта разница обусловила повышение фактического тарифного коэфициента с 1,452 до 1,475).

Полученные цифры были затем использованы для построения следующей аналитической таблицы, показывающей влияние на фонд заработной платы изменений в квалификации рабочих (точнее, в квалификации рабочих и характере выполненной ими работы):

Таблица 60

Виды оплаты	Общее количество фактических отработанных человекочасов	Оплата 1-го разряда по тарифной сетке	По плану		Фактически		Тарифный фонд зарплаты по планов. позиц. (в тыс. руб.) (2×5)	Тарифный фонд зарплаты по фактич. данным (в тыс. руб.) (2×7)	Отклонения в фонде зарплаты, вызванные изменением в квалификации рабочих (в тыс. руб.)
			Средний тарифный коэфициент	Средний час зарплаты по тарифу (в коп.) (3×4)	Средний тарифный коэфициент	Средний час зарплаты по тарифу (в коп.) (3×6)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Повременные . .	77 503	54,5	1,615	88,0	1,567	85,4	68,2	66,2	— 2,0
Сдельно	595 134	76,5	1,490	114,0	1,463	111,9	678,4	666,0	—12,4
Итого . . .	672 637	—	1,518	—	1,475	—	746,6	732,2	—14,4

Как видим размер отклонений от базисных цифр оказался довольно заметным. Выведенная разница наряду с другими суммами была затем использована аналитиком при составлении сводной таблицы отклонений фактического фонда зарплаты от планового.

Помимо изменений в разрядности на величину фонда зарплаты способно также повлиять изменившееся соотношение между рабочими, оплачиваемыми сдельно и повременно, поскольку зарплата сдельщиков выше зарплаты повременных рабочих и, следовательно, изменение удельного веса каждой из этих групп неизбежно должно повлечь за собой рост или сокращение фонда зарплаты.

---

[1] Столь значительное снижение среднего тарифного коэфициента вызвано тем, что в сентябре на предприятии числилось значительное число рабочих 1-го разряда, наличие которых планом вовсе не предусматривалось, а также недобором рабочих высших квалификаций.

Вот пример такого расчета, выполненного при анализе фонда зарплаты на ламповом заводе. На основании плановых данных аналитик установил, что в общем итоге рабочего времени долн повременщиков и сдельщиков должны равняться 23,9 и 76,1%. Анализ фактически проработанного времени показал, что это отношение изменилось и составило соответственно 12,2 и 87,8%.

Зная, что основная тарифная ставка сдельщика равняется на заводе 1,4 ставки повременщика, аналитик это соотношение повременно и сдельно отработанного времени выразил в единицах повременного труда. Это составило:

1) При плановом соотношении числа сдельщиков и повременщиков: $23{,}9 + (76{,}1 \times 1{,}4) = 130{,}4\%$.

2) При фактическом соотношении числа сдельщиков и повременщиков: $12{,}2 + (87{,}8 \times 1{,}4) = 135{,}1\%$.

Первую величину аналитик принял за 100, тогда вторая составила 103,6. Следовательно, при фактически сложившемся соотношении между числом повременщиков и сдельщиков сумма зарплаты должна была возрасти против тарифного фонда зарплаты по скорректированному плану на 3,6%. Фонд этот был определен в сумме 746,6 тыс. руб. Следовательно, сдвиг в соотношении между сдельщиками и повременщиками повлек за собой увеличение фонда зарплаты на $\frac{746{,}6 \times 3{,}6}{100} = 26{,}9$ тыс. руб.

§ 52. Анализ доплат, связанных с ростом производительности труда

Среди условий, под действием которых фонд зарплаты отклоняется от установленных планом лимитов, виднейшее место занимают разнородные доплаты. Существующая бухгалтерская отчетность по зарплате содержит весьма детализированные сведения о видах доплат. Это обстоятельство облегчает задачу аналитика на данном участке исследования, освобождая его от выяснения предпосылок отдельных доплат и расчета степени их влияния на себестоимость, и позволяет заняться изучением влияния, косвенно оказываемого доплатами на себестоимость, т. е. анализом экономической их целесообразности.

Такой анализ тем более необходим, что, как указывалось в начале главы, на практике имеют место случаи злоупотребления доплатами.

Первым шагом аналитика, изучающего влияния доплат на себестоимость, должно быть разделение последних на две группы: 1) доплаты, связанные с ростом производительности труда и улучшение его качества, и 2) доплаты, вызываемые отклонениями от нормальных условий работы и перерывами в производстве.

Такая группировка необходима, так как она позволяет отделить доплаты хозяйственно-оправданные и способствующие в конечном счете снижению себестоимости за счет других издержек производства, от доплат, самое возникновение которых по правилу есть уже показатель организационных дефектов, отрицательно влияющих на величину производственных затрат.

Анализ доплат, стимулирующих рост производительности труда и улучшение его качества, представляет особый интерес в настоящее время в обстановке развертывания стахановского движения на предприятиях.

Среди отдельных видов доплат этой категории аналитик выделит прежде всего следующие три: а) доплаты сдельщикам по премиально-прогрессивным расценкам, б) премии за экономию материалов и топлива и в) премии за продукцию, сданную на «отлично».

Наиболее видное место среди доплат занимают доплаты по прогрессивно-премиальной сдельщине. Прогрессия этих доплат планируется на предприятиях с таким расчетом, чтобы вызванное ими повышение статьи «производственная зарплата» перекрывалось одновременным снижением постоянных расходов — цеховых и общезаводских, естественным при перевыполнении программы.

Необходимо, следовательно, противопоставить друг другу обе величины, призванные своим взаимодействием способствовать дальнейшему снижению себестоимости, т. е. 1) сумму доплат за перевыполнение плана и 2) экономию накладных расходов от увеличения объема производства (либо перерасход, обусловленный действием противоположных причин).

Расчет можно производить, исходя как из суммы производственных затрат, так и из себестоимости выпущенной продукции. Если техно-экономическому анализу предшествовал анализ калькуляционный, то можно противопоставить сумме доплат по прогрессивной сдельщине, падающей на готовую продукцию, две суммы: экономию за счет увеличения объема производства и экономию (или перерасход) вследствие отклонений от сметы. Разница между первой величиной и сальдо двух других величин явится показателем выгодности применения прогрессивки, поскольку речь идет о товарной продукции. При незначительном разрыве между величиной валовой и товарной продукции подобная неточность результата не имеет существенного значения, но если отклонение велико, то целесообразнее вести расчет не на основе калькуляционных данных, но по материалам производственного отчета за исследуемый период, охватывающего как готовые изделия, так и незавершенное производство.

Покажем на примере как выполняется подобный расчет:

Условия:	По плану	По отчету
1. Постоянные цеховые и общезаводские расходы	200 тыс. руб.	210 тыс. руб.
2. Производственная зарплата (база для обсчета продукции накладными расходами) . .	400 » »	490 » »
3. Доплаты по прогрессивно-премиальной сдельщине	—	23,5 » »

На 1 руб. зарплаты приходится постоянных накладных расходов по плану 50 коп., фактически 42,9 коп. Разница в 7,1 коп. слагается из двух величин: перерасхода в 2 коп. из-за нарушения сметы и экономии в 9,1 коп. вследствие перевыполнения плана по валовой продукции[1].

[1] 10 тыс. руб. перерасхода составляют 5% от запланированной суммы постоянных накладных расходов. Следовательно сумма 42,9 коп. больше той, какая должна была бы пасть на 1 руб. зарплаты при соблюдениях сметных предположений на

$$\frac{42{,}9 \times 5}{105} = 2 \text{ коп.}$$

Отправляясь от этих показателей и распространяя их на всю сумму зарплаты, являющейся базой для расчета, можно составить следующую аналитическую таблицу:

Таблица 61

Сумма доплат по прогрессивно-премиальной сдельщине (в тыс. руб.)	Отклонения по постоянным накладным расходам		Сальдо	Конечное влияние на себестоимость доплат по прогрессивно-премиальной сдельщине	
	Экономия вследствие изменения объема производства	Перерасход от нарушения сметы	—экономия + перерасход	Экономия	Перерасход
+ 23,5	— 44,6	+ 10	— 34,6	— 11,1	—

Примечание. 490 тыс. руб. $\times$ 9,1 = 44,6.

Таблица позволяет формулировать вывод, что в рассматриваемом случае практика доплат за перевыполнение плана себя в полной мере оправдала, обусловив не только увеличение объема продукции, но и дальнейшее снижение себестоимости.

Два следующих вида доплат: премии за экономию материалов и топлива и премии за отличную продукцию, связаны с улучшением трудовых процессов и должны благотворно сказаться на себестоимости. Однако, как и в предыдущем случае, аналитик сумеет формулировать свой окончательный вывод о конечном эффекте этих доплат лишь после сопоставления их с теми элементами себестоимости, снижению которых они должны способствовать.

Поскольку речь идет о премиях за экономию материалов и топлива, аналитик имеет возможность провести два вида сопоставлений. Прежде всего он может сравнить сумму выплаченной премии с той реальной экономией, какая получилась как по всей выпущенной за отчетный период продукции, так и по полуфабрикатам (деталям и т. д.), которые в товарный выпуск не вошли. Кроме того весьма интересно осуществить более глубокое сопоставление премии по материалам с экономией, полученной по накладным расходам в силу увеличения объема производства (мы имеем в виду случай, когда экономия тех или иных дефицитых материалов позволила предприятию, бережно расходовавшему эти материалы, выпустить дополнительную партию изделий).

Здесь налицо пример увязки анализа себестоимости с анализом выполнения производствен-

ной программы и характеристики взаимного влияния количественных и качественных показателей производства.

При анализе влияния премий за отличную продукцию сумму выданных премий следует сопоставить с такими величинами, как сортность выпущенной продукции (и экономия, полученная в результате повышения сортности). Целесообразно также выяснить, как влияло премирование на величину брака за два смежных периода. Можно ожидать, что рост премирования за отличную продукцию, являющийся прямым следствием более тщательного отношения рабочих к порученному им делу, приведет к сокращению брака.

Подобный глубокий анализ эффективности доплат имеет значение для целей исчерпывающей характеристики факторов, влияющих на величину себестоимости, и вместе с тем дает органам технормирования ценный материал для разработки схемы этих доплат на будущее время.

§ 53. Доплаты, вызываемые отклонением от нормальных условий работы

Если при анализе первой группы доплат аналитик главное внимание уделяет вопросу об их экономической выгодности, то при изучении доплат, вызываемых отклонениями от нормальных условий работы и перерывами в производстве, перед ним возникают уже другие задачи. Доплаты этого рода, не способствуя расширению и улучшению производства, во всех случаях только повышают себестоимость.

Мы рассмотрим три важнейшие группы таких доплат:

а) доплаты за сверхурочные работы,

б) доплаты за отступление от нормальных условий работы,

в) доплаты за работу по низшему разряду.

Наибольшего внимания среди перечисленных доплат заслуживают доплаты за сверхурочные работы, которые на практике нередко достигают значительных размеров. Изучая эти доплаты, аналитик не вправе ограничиться только фиксацией их размеров и влияния на стоимость продукции, но должен развернуть свое исследование шире.

Поскольку наличие сверхурочных работ само по себе уже свидетельствует о нарушении производственного ритма, необходимо прежде всего выяснить, какими непосредственными причинами вызвано было введение сверхурочных работ.

Задача аналитика существенно облегчается в тех случаях, когда в предприятии ведется оперативный учет сверхурочных работ по причинам (черпающий свои сведения из нарядов на сверхурочные работы).

Изучая сверхурочные работы, аналитик должен объединить их в две основные группы:

а) сверхурочные работы, результатом которых является выпуск продукции, и б) сверхурочные работы, не связанные с созданием нового продукта. Изучая первую группу, аналитик выяс-

няет степень необходимости сверхурочных работ для обеспечения выпуска продукции.

Очевидно, задачей аналитика в этом случае является приведение в связь двух величин: продукции, выработанной в сверхурочное время, и суммы недовыработки из-за простоев и прогулов или некомплектности выпуска полуфабрикатов.

На практике аналитики обычно не идут так далеко и ограничиваются лишь сопоставлением потерянного рабочего времени с частично их компенсирующими сверхурочными работами.

Сверхурочные, не связанные с созданием продукта, чаще всего являются результатом выполнения разного рода ремонтных работ, не терпящих отлагательства, т. е. работ *аварийного характера*. Такого рода доплаты в отличие от сверхурочных по ремонтам обычного типа, планирование которых в небольших размерах допускается на практике, представляют собой одну из тех статей фонда зарплаты, появление которой наименее желательно как показатель серьезного нарушения нормального ритма производства.

Среди доплат рассматриваемой нами категории следует далее особо отметить доплаты «*за отступление от нормальных условий работы*», а также доплаты за «прошлое время». Самая неопределенность этих наименований таит в себе опасность недостаточно тщательного рассмотрения поводов к дополнительным денежным выдачам, в силу чего доплаты за отступление от нормальных условий работы и за прошлое время могут оказаться лазейкой для необоснованного увеличения заработка отдельных лиц или целых групп работников. В заводской практике такого рода нелегальные выдачи известны под именем «приплат», «приписок».

Обнаружив в отчетности по зарплате такого рода суммы, аналитик обязан подвергнуть их внимательному изучению, не останавливаясь в случае надобности перед просмотром (хотя бы на выдержку) доплатных листков, на основе которых эти выдачи были произведены.

Еще более детального изучения со стороны аналитика заслуживают доплаты за *простойное время*, поскольку доплаты эти, никак не отражаясь на количественных показателях производства, одновременно ухудшают показатель качественный — себестоимость. Характеристика этих доплат не должна встретить трудностей, если в предприятии введен учет простоев рабочих по причинам. Пользуясь этими данными, аналитик сумеет дать достаточно яркую картину условий, не только препятствовавших выполнению количественных показателей программы, но одновременно отрицательно сказывавшихся на себестоимости. При изучении доплат за время простоев аналитику необходимо *отделить* простои по причинам, зависящим от предприятия (цеха), от простоев по причинам, от него не зависящим. К первой группе по праву можно относить простои, связанные с ремонтами (текущими и аварийными), отсутствием рабочей силы, полуфабрикатов своего производства, ко второй — главным образом

простои из-за отсутствия электроэнергии, получаемой от центральных электростанций, простои, обусловленные стихийными причинами (наводнение, пожар), и простои из-за отсутствия материалов (последнее, однако, лишь при том условии, если предшествующий анализ выполнения производственной программы показал, что отсутствие материала вызвано действиями поставщиков).

§ 54. Анализ влияния, оказываемого на заработную плату изменением численного состава рабочих

В параграфе 50 мы изложили аналитические приемы, с помощью которых можно установить, какая доля изменений по фонду зарплаты обусловлена ростом или сокращением числа работников предприятия. Поскольку при этом обязательно учитывается влияние объема производства, полученный результат можно считать достаточно близким к истине показателем влияния персонального фактора.

Но аналитик не может, понятно, ограничиться только таким общеориентировочным расчетом. Ему необходимо установить и те причины, какие вызвали изменение численности работающих. Практика знает довольно многочисленные случаи отклонения фактической численности работающих от допустимых норм в обе стороны. В предприятиях, где производственные процессы служат объектом неустанной рационализации, мы зачастую являемся свидетелями соблюдения и превышения планового уровня выработки не только при стабильном, но даже при сократившемся числе рабочих. Такое положение неизбежно сопровождается резким улучшением качественных показателей — норм выработки, сортности изделий, коэфициентов расходования сырья, материалов и топлива. Что касается самого фонда зарплаты, то сокращение числа рабочих отнюдь не связано с сокращением в такой же пропорции размеров этого фонда. Более того, здесь возможен даже рост как следствие применения поощрительных форм оплаты труда. Выше мы указали, каким образом аналитик выясняет экономическую целесообразность такого рода сверхплановых выплат (табл. 61).

Если анализ обнаружил, что превышение фонда зарплаты компенсируется уменьшением других затрат и снижением себестоимости в целом, то аналитику остается лишь выяснить, по каким группам производственных рабочих этот процесс протекал с наибольшей интенсивностью и по каким отставал. Это позволит аналитику дать оперативному руководству предприятия сигнализации о тех участках, где персоналу следует подтянуться.

Значительно кропотливее окажется задача аналитика, если он установит, что в предприятии численность рабочих в о з р о с л а, причем рост этот не оправдан соответствующим увеличением выпуска готовой продукции (или хотя бы расширением незавершенного производства). Такой рост может быть вызван двумя основными причинами, зачастую действующими одновременно:

1) снижением производительности труда непосредственных создателей продукта, что влечет за собой набор дополнительного кадра рабочих, призванного поддержать производство изделий на запланированном уровне, и 2) сверхлимитным ростом подсобного персонала. Чтобы исследовать степень влияния каждой из этих причин, необходимо выяснить движение зарплаты по всем категориям рабочих предприятия. В этом случае целесообразно составить таблицу фонда зарплаты и причин отклонений, в которой все рабочие делятся на две основные группы: производственных и подсобных с последующей детализацией в пределах каждой группы по цехам и профессиям (табл. 62). При заполнении таблицы аналитик может столкнуться с одной методической трудностью, о которой бегло упоминалось уже выше. Мы имеем в виду внесение корректива в плановый фонд зарплаты соответственно фактическому объему производства. Если в отношении производственных рабочих порядок корректирования ясен (хотя и здесь поправки почти всегда будут отличаться некоторой приближенностью), то применительно к вспомогательным и обслуживающим рабочим поправочный коэфициент найти будет значительно труднее, точнее говоря, придется оперировать не одним, а несколькими коэфициентами ввиду различной зависимости между численностью отдельных групп таких рабочих и динамикой производства. Аналитик может и не найти потребных ему для данной цели критериев и тогда он вынужден будет ограничиться грубой разбивкой подсобных рабочих, приравняв часть из них к производственным, а остальных рассматривая как обслуживающий персонал, численность которого в пределах отчетного периода считается независящей от размеров выполнения программы. В нашей таблице представлен именно такой случай.

Несмотря на некоторую условность своих данных, таблица все же дает наглядное представление о том, в какой мере влиял на рост производственных затрат персональный фактор, особенно же рост вспомогательных рабочих.

Уместно подчеркнуть, что значительный процент изменений по данной группе рабочих может побудить аналитика к тщательному ее изучению. Излишки рабочей силы в практике отдельных промышленных предприятий в большинстве случаев являются именно следствием непропорционально высокого удельного веса подсобных рабочих[1]. Иногда разбухание кадров этих рабочих происходит не в силу недостаточной борьбы за снижение себестоимости, но по причинам еще более серьезным. Создание диспропорции между производственными и подсобными рабочими в ряде случаев оказывалось делом рук вредителей, стремившихся

[1] На этом участке, как неоднократно указывалось в экономической прессе, мы еще значительно отстаем от такой передовой капиталистической страны, как США. Кадры вспомогательного и обслуживающего персонала даже на многих передовых наших предприятиях недопустимо велики.

Таблица 62

Категории рабочих	Число рабочих			Среднемесячная зарплата		% выполнения производственной программы	Фонд зарплаты (в тыс. руб.)						Причины отклонения					
											Отклонение от плана		Изменение объема выработки		Изменение численного состава работ.		Изменение сумм заработка	
	По плану	Списочный состав	Отклонения	По плану	По отчетным данным		Установлено по плану	С коррект. на выполнение программы	Фактические числа рабочих при сохранении плановых ставок	По отчетным данным	Экономия	Перерасход	Экономия	Перерасход	Экономия	Перерасход	Экономия	Перерасход
I. Производственные рабочие																		
Цех „А“	600	604	4	200	197	99,5	120,0	119,4	120,8	119,0	1,0	—	0,6	—	—	1,4	1,8	—
„ „Б“	120	125	5	160	172	109	19,2	20,9	20,0	21,5	—	2,3	—	2,7	0,9	—	—	0,5
Итого по производственным рабочим (сальдо)	720	729	9	—	—	—	139,2	139,1	140,8	140,5	—	1,3	—	1,1	—	0,5	1,3	—
II. Вспомогательн. рабочие																		
По цеху „А“																		
Подсобные рабочие, приравненные к производ.	90	89	—1	155	155	98,5	14,0	13,8	13,8	13,8	0,2	—	0,2	—	—	—	—	—
Обслуживающий персонал	55	67	12	130	132	—	7,3	7,3	8,8	8,8	—	1,5	—	—	—	1,5	—	—
По цеху „Б“																		
Подсобные рабочие, приравненные к производ.	20	21	1	147	150	109	2,9	3,2	3,1	3,2	—	0,3	—	0,3	0,1	—	—	0,1
Обслуживающий персонал	15	22	7	128	133	—	1,9	1,9	2,8	2,9	—	1,0	—	—	—	0,9	—	0,1
Итого по вспомогательным рабочим (сальдо)	180	199	19	—	—	—	26,1	26,2	28,5	28,7	—	2,6	—	0,1	—	2,3	—	0,2

таким путем создать затруднения в производстве. Эта диспропорция проявлялась не только по линии численного состава, но и в области оплаты труда[1]. Как особо уязвимый участок зарплата подсобных рабочих требует зоркого внимания аналитика.

Обратимся теперь к рассмотрению тех случаев, когда изменение фонда зарплаты происходит не в силу роста или сокращения общей численности рабочих, но по причинам чисто организационного порядка, свойственным весьма многим промышленным предприятиям. Одной из таких причин, влекущей за собой сокращение величины зарплаты, может оказаться неявка на работу. Задача аналитика в этом случае далеко не исчерпывается определением размеров сокращения платежей рабочим, вызванных неявкой. От него требуется большее. Необходимо прежде всего разбить сумму недоплат на две части: недоплаты, не связанные с падением трудовой дисциплины, и недоплаты, вызванные прогулами. К первой группе относятся замена предприятия, как плательщика, органами социального страхования (при временной потере рабочими и служащими трудоспособности). Аналитик не вправе оставить без внимания появление у предприятия такого рода нежелательной «экономии» в сколько-нибудь заметных размерах не только потому, что это свидетельствует о росте заболеваемости или травматизма, но и по той причине, что сокращение фонда зарплаты неблагоприятно отражается в этом случае на себестоимости продукции, сокращая объем выпуска и соответственно увеличивая долю накладных расходов. Особенно большое значение имеет для аналитика расчет ущерба, причиняемого прогулами, и выяснение причин, эти прогулы вызвавших. Нет надобности доказывать, что «экономия» от недоплаты прогульщикам во много раз ниже тех потерь, какие несет предприятие из-за действий нарушителей трудовой дисциплины. Потери эти проявляются в нескольких направлениях. Прежде всего прогулы одних рабочих могут вызвать простои других, кооперированных с ними в едином трудовом процессе, что влечет за собой не только падение выработки, но и оплату вынужденных простоев, обременяющую себестоимость, т. е. одновременное ухудшение и количественных и качественных показателей производства.

Влияние потерь, вызванных прогулами, аналитик вполне может измерить (хотя и не всегда с одинаковой точностью). Так, зная среднюю выработку за один человекодень по тем цехам, где имели место значительные прогулы, аналитик сперва определит общие размеры недовыработки по этой причине

[1]. Широкое применение незаконных «приписок» вело к тому, что на некоторых предприятиях средний заработок отдельных категорий подсобных рабочих оказывался выше среднего заработка рабочих производственных. Такая картина была например обнаружена на Ростсельмаше (где, как известно, имело место вредительство), где транспортные рабочие зарабатывали вдвое больше квалифицированных токарей (см. «За индустриализацию» от 9/VI 1937 г.).

(в абсолютном выражении и процентах к плану), а затем выяснит, насколько возросла стоимость меньшего по объему выпуска вследствие роста постоянных накладных расходов.

Равным образом аналитик окажется в состоянии при наличии достаточно детализированного учета простоев рабочих по причинам дать денежное выражение — конечно лишь приближенное — такому фактору, как недоиспользование наличного состава рабочих по вине прогульщиков. Вычтя из определившейся суммы зарплату прогульщиков, аналитик подойдет к определению реальной величины убытков, причиненных прогульщиками предприятию и отразившихся на динамике себестоимости.

Аналитик обязан использовать всякую возможность для раскрытия истинных причин прогула. Для более точной ориентировки в этом вопросе аналитику следует наряду с изучением статистических данных о прогулах ознакомиться с отчетностью о текучести рабочих. Если среди приводимых в этих отчетных формулярах причин значительное место принадлежит таким, как «уход по семейным обстоятельствам», «уход по собственному желанию» или «по прочим причинам», и, наряду с этим показан высокий процент увольнений за прогулы (как одна из причин текучести), то аналитик получает тревожный сигнал (пусть не подкрепленный денежным расчетом, но заслуживающий серьезного внимания), о котором хозяйственное руководство должно быть поставлено в известность.

Отчетность о текучести может быть использована при анализе фонда зарплаты еще и в другой связи. Как известно, среди причин ухода рабочих и служащих из данного предприятия определенное место занимает увольнение их за сокращением штатов. Увольнения такого рода влекут за собой выдачу выходного пособия. Если процент увольняемых почему-либо возрос, то, естественно, увеличится и сумма выплаченной им компенсации. Не представляет особого труда не только установить самый факт роста увольнений, но и выяснить размеры дополнительного расхода фонда зарплаты, отсюда проистекающего, путем сравнения суммы фактически выплаченных компенсаций с суммой запланированной. Необходимые цифровые данные аналитик найдет в отчетности по зарплате в разделе «дополнительная зарплата». Рост зарплаты по статье «выходное пособие» не должен изучаться изолированно. Коль скоро аналитик обнаружит рост суммы выходного пособия, ему необходимо рассмотреть эту статью в тесной связи с теми, нередко отрицательными явлениями в экономике предприятия, которые повлекли за собой внеплановый рост этой категории выплат.

* * *

Результаты анализа фонда зарплаты уместно представить в виде обобщающей таблицы. Образец такой сводки приведен ниже (табл. 63). Сводка эта весьма поучительна. Она показывает, насколько необходим анализ даже в тех случаях, когда разрыв

между планом и исполнением представляется совершенно незначительным и на первый взгляд не вызывает никаких опасений. Из таблицы видно, что скромный перерасход фонда зарплаты в 2,4 тыс. руб. отнюдь не дает хозяйственному руководству предприятия оснований для самоуспокоения. У завода в связи с пересмотром норм и лучшим использованием рабочей силы были все предпосылки для значительно более экономного расходования фонда зарплаты или использования освободившихся сумм для дальнейшего подъема производительности труда. Однако две трети этой экономии оказались поглощенными многообразными доплатами, значительная часть которых обусловливалась серьезными дефектами в постановке производства (сверхурочными работами, браком, простоями из-за неподачи полуфабрикатов).

Таблица 63

Сводка результатов анализа заработной платы по машиностроительному заводу за II квартал 1936 г.

	Сумма в тыс. руб.
Плановый фонд зарплаты с корректнвом на изменение объема производства	855,6
Фактически выплачено	858,0
Реальные отклонения	+ 2,4
Факторы отклонений	
А. Изменение производительности труда	
1. Пересмотр норм и лучшее использование рабочей силы	— 102,3
2. Перевыполнение норм (прогрессивка)	+ 13,4
3. Недовыполнение норм по заводу в целом	— 2,4
Итого	— 91,3
Б. Улучшение качественных показателей	
1. Премии за экономию топлива	+ 2,5
2. Доплата за продукцию, сданную на „отлично"	+ 8,5
Итого	+ 11,0
В. Доплата из-за отклонений от нормальных условий работы	
1. Неритмичная работа в связи с отсутствием заделов (оплата простоев)	+ 24,7
2. Сверхурочные работы в связи с ростом текучести	+ 12,0
3. Прочие доплаты	+ 7,4
4. Оплата брака	+ 16,6
Итого	+ 60,7
Г. Чрезвычайные дополнительные выплаты	
1. Ремонт оборудования 1 и 2 мая	+ 9,4
Итого	+ 9,4
Д. Прочие факторы, вызвавшие дополнительные платежи рабочих	
1. Неравномерные отпуска	+ 15,6
2. Прочие нерасшифрованные причины	— 3,0
Итого	+ 12,6

§ 55. Анализ фонда заработной платы ИТР и служащих

При анализе фонда зарплаты ИТР и служащих не приходится иметь дело с многочисленными и разнохарактерными доплатами. Для основной части этой категории трудящихся установлены твердые оклады, не зависящие от размеров выполнения производственной программы. Исключение составляет лишь часть ИТР (главным образом, мастера и сменные инженеры цехов), зарплата которых устанавливается в определенном соответствии с количеством и качеством выработки. Естественно, что если сравнение запланированной и фактически начисленной зарплаты по ИТР обнаружит сколько-нибудь значительную разницу, аналитик обязан выяснить, в какой мере эта разница действительно обусловлена изменениями в объеме производства и сортности изделий. Методика соответствующих расчетов нами уже неоднократно приводилась и здесь мы на ней останавливаться не будем.

Для определения характера отклонений от планового фонда зарплаты по группе служащих, получающих твердо фиксированную зарплату (часть ИТР, счетно-контрольный персонал, МОП), можно воспользоваться простой сопоставительной таблицей.

Сверхурочные и разного рода аккордные работы повышают фонд зарплаты служащих. Аналитик должен особенно внимательно остановиться на этой группе расходов, так как здесь чаще всего приходится наблюдать случаи бесхозяйственной и незаконной траты государственных средств. При возможности глубоко изучить штатные контингенты служащих предприятия аналитику можно рекомендовать ознакомиться с мотивами для установления персональных окладов, выявив их законность особенно в случаях пересмотра в сторону увеличения. В качестве отчетного материала, небходимого для ознакомления со штатами и окладами служащих, аналитику надлежит в первую очередь воспользоваться копиями с регистрационных карточек и штатных расписаний административно-управленческого персонала, представляемых в финорганы.

Д. АНАЛИЗ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ

§ 56. Материальные затраты как объект анализа

Стоимость сырья, вспомогательных материалов и топлива составляет значительный процент производственных затрат в любой отрасли промышленности, достигая в некоторых из них (например, в металлургии, химии) особенно большой величины[1].

[1] В прессе приводились конкретные цифры, показывающие, насколько велик удельный вес материальных затрат в общем итоге издержек производства. При средней по всей промышленности в 55% стоимость материалов составляет: в коксохимии — 62% всех издержек производства, в химической промышленности — около 65%, в черной металлургии — 51%, в резиновой промышленности — около 64%, в машиностроении свыше 42% («Известия», 28/II 1937 г.).

Каждый процент экономии в расходовании материалов означает по всей промышленности сбережение около 400 млн. руб. в год. Поэтому вполне естественно, что данный элемент себестоимости требует самого тщательного и глубокого изучения, в особенности, если учесть те многочисленные дефекты в деле получения, хранения и в особенности использования материальных запасов на предприятиях, о которых постоянно сигнализируют руководящие хозяйственные органы. С исчерпывающей полнотой (применительно к одной из решающих по своему значению групп материалов) такие сигнализации даны в уже упоминавшемся нами приказе наркома тяжелой промышленности тов. Орджоникидзе — «О правильном и экономном расходовании металла». В мотивировочной части названного приказа содержится обзор наиболее часто встречающихся случаев нерационального хранения и расходования металла в производственных предприятиях. Здесь мы находим указание на неправильные методы литья, ковки, раскроя, на наличие недопустимых припусков, на крайне высокий процент брака и ряд других примеров расточительства материалов.

Дальнейшие пункты приказа, конкретизирующие задачи оперативных работников в деле расходования металла, являются вместе с тем своего рода программой для аналитиков, изучающих материальные затраты.

Как же должен быть организован анализ затрат материалов? Очевидно так, чтобы от внимания аналитика не ускользнул ни один фактор, способствующий снижению этой категории затрат (либо, напротив, являющийся причиной ее роста).

Здесь необходима, однако, строгая последовательность и система. Факторы, влияющие на величину материальных затрат, не только крайне разнообразны, но сверх того тесно между собой переплетаются и — что особенно существенно — могут действовать в противоположных направлениях. Поэтому аналитику необходимо прежде всего л о к а л и з о в а т ь (обособить) о т д е л ь н ы е г р у п п ы р о д с т в е н н ы х ф а к т о р о в, обнаружив тот участок хозяйства, где проявилось действие каждой из них. Не представляет труда указать общие во всех предприятиях участки, где возникают предпосылки снижения или роста материальных затрат, это: 1) отдел снабжения, 2) производственные цехи, 3) складское хозяйство.

В отдел снабжения поступают те документальные данные, на основании которых аналитик может судить о причинах отклонения фактических цен на материалы, необходимые для производства, от цен, установленных плановыми ценниками (либо действовавших в предыдущем отчетном периоде). Значительная часть этой документации передается затем в бухгалтерию завода (фабрики) и находит свое отражение в регистрах материального учета. Однако некоторая доля цифровых сведений оседает в отделе снабжения и либо вовсе не подвергается систематическому учету, либо учитывается оперативным путем силами сотрудников

отдела. Это вызывает определенное распыление сведений, необходимых аналитику, и требует от него действий по собиранию и взаимоувязке их между собой.

Какой же тот минимум сведений, собрать который должен аналитик, стремящийся раскрыть условия, влиявшие на формирование цен? Очевидно, это прежде всего все те данные, на основе которых калькулируется себестоимость поступивших сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива. Себестоимость материалов (употребляя этот термин в широком смысле как совокупность всех предметов труда, затрачиваемых в производственном процессе) слагается, как известно, из следующих элементов: а) фактурной стоимости, т. е. суммы, уплаченной поставщику, б) стоимости ж.-д. или водной перевозки и в) дополнительных расходов по доставке грузов на склады предприятия, покупателя и хранению их в пути.

Отклонения от базиса по каждому из этих элементов, которые в калькуляционном анализе обезличиваются и выступают лишь в своей совокупности, как фактор «цен», очевидно, должны быть изучены аналитиком в отдельности. При этом аналитик отправляется от данных бухгалтерского учета и учета оперативного, в последнем случае черпая необходимые сведения из регистров, ведущихся в отделе снабжения, или даже из перводокументов (если на основании этих документов никакой специальной регистрации не ведется).

В процессе своей работы аналитик должен проанализировать те категории материалов, по которым отклонения от базисных цифр сколько-нибудь значительны (относительно и абсолютно). Самому анализу предшествует отбор видов (сортов, групп) материалов, обнаруживающих такой разрыв. Отбор — дело в достаточной мере важное, так как аналитик вряд ли может за отсутствием времени исследовать сотни, а иногда даже тысячи отдельных артикулов и должен неизбежно ограничиться какой-то частью всего материального ассортимента.

Если техно-экономическому анализу предшествовал анализ калькуляции, причем в рассмотренных калькуляционных листах статьи «сырье» и «материалы», «полуфабрикаты» и т. п. были приведены в достаточно детализированном виде, а не показаны общими итогами, то выведенные аналитиком отклонения за счет «цен» по этим материальным статьям окажутся отправным пунктом для дальнейшей детализации.

Если же предварительное изучение отдельных калькуляций не состоялось, либо калькуляции эти составлены в слишком сжатой форме, то для получения необходимых аналитику сведений ему следует обратиться к счету «отклонений от плановых цен по материалам на складах» (поскольку, конечно, речь идет о сравнении фактических затрат с плановыми, а не с аналогичными затратами предшествующего отчетного периода). Просмотр картотеки аналитического учета по этому счету сразу обнаружит, по каким видам (сортам) материалов абсолютные суммы отклонений особенно велики и требуют более глубокого изучения.

Разложение суммы отклонений за счет «цен» может быть выполнено аналитиком с различной степенью глубины. Менее глубоким исследование окажется в том случае, если аналитик ограничится разбивкой суммы разрыва на две или три составляющих: отклонение по фактурным ценам, отклонение по тарифам, отклонение по прочим расходам по доставке, не подвергая каждую из этих величин дальнейшей детализации. Образец такой разбивки представлен в таблице 64.

Основным дефектом названного метода анализа является то, что исчисляемые в этом случае цифры отклонений все еще являются сложными итогами, не дающими должного пред-

Таблица 64

Наименование материалов / Показатели	Единица измерения	Чугун	Чугунное литье со стороны	Бронзовое литье со стороны	Сталь мартеновская	Железо круглое	Винты разные
1. Поступило с начала года (включ. остаток)	тонны	2997,7	160,3	69,8	228,5	50.—	192 тыс. шт.
2. Цена единицы							
а) По плану							
Фактурная стоимость .	руб.	155.22	825.—	3 380.—	355.—	295.—	225.—
Транспортные расходы	„	20.—	25.—	20.—	25.—	25.—	25.—
Итого. . . .	руб.	175.22	850.—	3 400.—	380.—	320.—	250.—
б) По отчету							
Фактурная стоимость .	„	160.57	834.70	3 373.10	347.60	253.40	6.95
Транспортные расходы	„	7.90	51.90	12.40	34.50	12.10	0.11
Итого. . . .	руб.	168.47	886.60	3 385.50	382.10	265.50	7.06
в) Отклонения от плановой цены							
По фактической стоимости	„	+ 5.35	+ 9.70	— 6.90	— 7.40	—41.60	—218.05
% отношение		+ 79,2	+ 26,5	— 42,6	— 35,2	76,5	90,0
По транспортным расходам	„	—12.10	+26.90	— 7.60	+ 9.50	—12.90	— 24.89
% отношение		—179,2	73,5	57,4	135,2	23,5	10,0
Итого. . . .	руб.	— 6.75	+36.60	—14.50	+ 2.10	—54.50	—242.94
3. Израсходовано на производство за II кв.	тонны	1 583,5	70,8	38,4	113,2	28,4	98,5
4. Плановая стоимость	тыс. руб.	277,1	60,1	130,5	43,0	9,4	24,6
5. Отчетная стоимость .	„ „	266,5	62,7	129,9	43,1	7,8	0,7
6. Отклонение—всего	тыс. руб.	—10,6	+2,6	—0,6	+0,1	—1,6	—13,9
В том числе:							
По фактурн. стоимости		+ 8,6	+0,7	—0,3	—0,9	—1,2	—21,4
По трансп. расходам .		—19,2	+1,9	—0,3	+1,0	—0,4	— 2,5

ставления о тех первопричинах, под действием которых формировалась цена материалов.

Вот почему для исчерпывающего охвата фактора «цен» аналитику необходимо развернуть свое исследование еще глубже.

§ 57. Анализ фактурной или заготовительной стоимости

При глубоком анализе фактурной или заготовительной стоимости материалов аналитик стремится дать исчерпывающую характеристику обнаруженного им отклонения от цен, фиксированных в договорах с поставщиками, либо намеченных в смете заготовительных расходов.

Те и другие данные имеются в отделе снабжения, являясь одним из объектов оперативного учета. Чаще всего аналитику придется иметь дело с учетом договоров, заключенных с поставщиками предприятия. В соответствующих регистрах для каждого договора обычно заведена отдельная карточка, в которой содержатся все сведения, необходимые аналитику: сроки поставки, цены, качество, название предприятия-отправителя, станция отгрузки и т. д. Сопоставляя эти данные с соответствующими показателями регистров материального учета (что не должно вызвать затруднений, поскольку в этих регистрах учет ведется обычно по табличной форме, с указанием в отдельных колонках элементов себестоимости материалов), аналитик сумеет точно фиксировать имеющиеся здесь разрывы и одновременно найдет достаточно цифровых данных для установления непосредственных причин отклонений. Причины эти, обычно, очень немногочисленны, так как отклонения от договорных условий допускаются лишь в совершенно определенных случаях. Наиболее типичными среди них являются следующие: а) изменение качества поставляемых материалов, б) изменение отпускных цен в соответствии с правительственными директивами или в силу иных обстоятельств (см. ниже), в) перегруппировка предприятий-отправителей, т. е. замена указанных в генеральном договоре предприятий, обязанных отгрузить свою продукцию, другими, для продукции которых действуют иные расценки. Сличение договорных и фактических условий позволит аналитику без большого труда выяснить, какой из этих факторов действовал и сколь значительным оказалось влияние его на фактурную стоимость приобретенных материалов. В ряде случаев в дополнение к данным бухгалтерского учета материалов и оперативного учета договоров аналитик должен будет привлечь еще сведения, полученные им из заводской лаборатории, производящей анализ поступивших материалов.

При изучении фактурной стоимости приобретенных предприятием материалов аналитик может поставить вопрос о том, в какой мере хозяйственное руководство использовало возможности для максимального снижения цен, по которым произведены закупки. Одним из действенных способов такого сни-

жения является широкое использование транзита, т. е. получение материалов непосредственно с предприятий, их изготовляющих, а не со складских баз органов промышленного снабжения. Данные оперативного учета договоров послужат аналитику источником при решении и этого вопроса.

§ 58. Анализ транспортных расходов

Транспортные расходы составляют довольно значительный процент себестоимости сырья и материалов. Вместе с тем по этой группе расходов нередко обнаруживаются заметные отклонения от запланированных лимитов. При всем разнообразии причин, вызывающих такие отклонения, их все же можно свести в три основные группы: а) изменение географии снабжения, б) изменение ставок провозной платы по ж.-д. и водным путям, в) изменение стоимости автогужевой перевозки. Рассмотрим каждую из этих групп в отдельности.

Расходы по транспортированию грузов могут возрасти или, напротив, сократиться вследствие изменения пунктов отгрузки. Если, скажем, предприятие, находящееся в Москве, должно было получить металл с заводов Донбасса, а ему металл этот отгружен по нарядам поставщика с уральских заводов, то стоимость доставки, естественно, увеличится на сумму разницы в провозной плате. По данным оперативного учета отгрузки товаров аналитик всегда сумеет определить изменения, происшедшие в географии снабжения, и показать, как влияли они на стоимость сырья и материалов.

Изменение ставок провозной платы может иметь место в ряде случаев. Легче всего обнаружить и исчислить вызываемые ими сдвиги в себестоимости в том случае, когда изменение ставок имеет универсальный характер, т. е. когда происходит одновременное повышение или понижение железнодорожных и водных тарифов. (Мы имеем в виду тот случай, когда подобное изменение ставок провоза произошло в течение отчетного периода и промфинпланом предприятия своевременно не могло быть предусмотрено.) Соответствующие сведения аналитик почерпнет в отделе снабжения или транспортно-экспедиционной части предприятия, а затем по проценту изменения ставок легко определит размеры вызванного этим обстоятельством увеличения либо уменьшения себестоимости материалов.

Сложнее окажется задача аналитика, если изменение стоимости перевозки по железной дороге или водным путем обусловлено не пересмотром ставок провозной платы, — что является обстоятельством, от предприятия независящим, — но действиями хозяйственного руководства, в частности работников снабжения, по собственному почину изменивших трассу движения грузов или предусмотренный планом порядок их доставки. Исследовать влияние этого фактора аналитик сумеет лишь при условии, если в его распоряжении окажутся данные оперативного учета запла-

нированных и фактически осуществленных маршрутов хотя бы основной массы грузов.

При наличии такой отчетности аналитик сумеет выяснить, насколько рационально был избран маршрут тех или иных грузопотоков, направляемых в адрес предприятия, в частности, не повинно ли само предприятие в удорожании материалов вследствие закупки их не в месте своего нахождения или в близлежащих районах, где материалы эти имеются в достаточном количестве, но в районах, более отдаленных [1].

Изменение условий авто-гужевых перевозок требует специального анализа, если эта категория расходов в силу отдаленности предприятия от мест выгрузки или отсутствия у него собственной ж.-д. ветки достигает более или менее значительных размеров. Анализ сложится по-разному в зависимости от того, прибегает ли предприятие к услугам наемного авто- или гужетранспорта или же пользуется собственными перевозочными средствами. В первом случае анализ во многом совпадает по своим приемам с анализом стоимости ж.-д. и водных перевозок, поскольку объектом изучения в обоих случаях окажутся твердо фиксированные ставки провозной платы за груз определенного веса на определенное расстояние. Во втором случае задача аналитика окажется сложнее. Правда, стоимость перевозки и в этом случае исчисляется по определенной ставке (поскольку транспортная ячейка предприятия выступает как некая автономная хозрасчетная единица), но объектом изучения должны стать самые размеры этой ставки. Аналитику надлежит прежде всего установить, выдерживает ли стоимость перевозок собственным транспортом сравнение с стоимостью перевозки наемным транспортом. Если сравнение обнаружит разницу не в пользу собственного транспорта, то возникнет необходимость исследовать те факторы, действие которых удорожающим образом отразилось на себестоимости перевозок. Больные места транспортного хозяйства аналитик вскроет, изучив смету транспортных расходов и ее выполнение, а также сопоставив калькуляцию стоимости перевозки единицы груза (или калькуляцию стоимости одного километра пробега) с аналогичными показателями тех хозяйств, в которых эта стоимость оказывается ниже.

§ 59. Дополнительные расходы по доставке и хранению материалов

Сведения о дополнительных расходах по доставке и хранению материалов черпаются из регистров аналитического учета по двум счетам: «заготовки и приобретение материалов» и «заго-

[1] В прессе многократно сообщалось о встречных перевозках разного рода грузов, т. е. о таком положении, когда, например, металл ленинградских заводов направлялся в Донбасс, Украину и Северный Кавказ, а украинский металл грузился для ленинградских и уральских предприятий.

товительно-складских расходов». Среди затрат сюда относящихся, аналитик в особенности должен изучить те, появление которых вовсе не предусматривалось планом либо проектировалось лишь в минимальных размерах. В качестве затрат такого рода можно, например, указать расходы по хранению материалов на внезаводских складах. Предприятия иногда задерживают вывоз принадлежащих им материалов со складов поставщиков или транспортных организаций из-за финансовых затруднений, отсутствия перевозочных средств, недостатка свободной складской площади и т. д., в результате чего удлиняется срок и возрастает стоимость хранения.

Тщательного внимания аналитика потребуют также расходы по содержанию заготовительных контор и агентов в местах заготовки материалов. Расходы этого рода в особенности заинтересуют аналитика в том случае, если он пожелает выяснить оправдала ли себя в финансовом отношении заготовка материалов собственным аппаратом предприятия и не обошлись ли бы эти материалы дешевле, при покупке их у других организаций.

* * *

Итак, мы рассмотрели важнейшие условия, способные повлиять на себестоимость заготовленных предприятием материалов.

Ниже мы приводим в качестве иллюстрации детальный анализ факторов ценового порядка, влиявших на величину статьи «материалы», приближающийся к требованиям развернутого анализа. Анализ этот был выполнен на одном из крупнейших металлургических заводов и охватывал расход материалов в мартеновском цехе завода за август 1936 г.[1].

Вся стоимость израсходованных по цеху за месяц материалов должна была составить в плановых ценах 2196,8 тыс. руб., фактически она выразилась лишь в 2158,8 тыс. руб. Сальдо в 38,3 тыс. руб. составилось из 47,9 тыс. руб. экономии и 9,6 тыс. руб. перерасхода. Аналитик занялся расшифровкой сумм, из которых образовались эти положительные и отрицательные отклонения. После изучения плановых и учетных данных ему удалось расшифровать 41,1 тыс. руб. экономии и 7,6 тыс. руб. перерасхода, т. е. решающую часть обнаруженного разрыва. Собранные аналитиком цифровые данные обнаружили следующие изменения по восьми важнейшим составным частям шихты.

Ферро-марганец. Материал этот должен был поступить в равных долях из Джугели (Грузии) и из Донбасса. Грузинский ферромарганец лучше по качеству и стоит значительно дороже ферро-марганца из Донбасса (здесь сказывается также дальность расстояния). В течение августа в поступлении был преимущественно грузинский марганец, что и вызвало увеличение расхода по этой статье на 3,1 тыс. руб.

2. Ферро-силиций. Плановая цена исходит из 12% содержания кремния в ферро-силиции. Фактически поступившая руда содержит лишь 9% кремния, за что, согласно договору, полагалась скидка по Р. 11 с каждого процента, а всего по Р. 43 с тонны. На весь августовский расход это составило 4 тыс. руб. разницы за счет худшего качества. Следует тут же отметить, что указанная «экономия» оказалась призрачной, так как худшее качество материала вызвало повышение его расхода в производстве.

3. Алюминий. Запроектированный по плану первичный алюминий с содержанием чистого металла 98—99% был заменен алюминием худшего

[1] Аналитик — инженер-экономист т. Жильцова.

качества — переплавом (коэфициент 0,85), стоящим значительно дешевле. Разница составила 12 тыс. руб. (Как и в предыдущем случае, «экономия» здесь также оказалась нереальной, будучи поглощена перерасходом за счет «норм».

4. Ферро-фосфор. По этому материалу заводом была принята плановая цена 1970 руб. за тонну, однако быстрое освоение производства имело своим следствием резкое снижение поставщиком отпускной цены и общее уменьшение затрат на 7,5 тыс. руб.

5. Ферро-хром. Изменение в процентном содержании хрома вызвало удешевление цен и экономию в 0,2 тыс. руб.

6. Обрезки и лом железа. По плану был запроектирован расход обрезков и лома I и II сорта при определенном соотношении этих сортов. Это соотношение было нарушено, и доля первого сорта оказалась более низкой. Снижение качества лома отразилось и на его цене и уменьшило расход по этой статье на 10,2 тыс. руб.

7. Доломит. Этот материал был добыт в собственных карьерах завода. При планировании его стоимости предполагалось, что ряд рационализаторских мероприятий позволит уменьшить расходы по добыче. Рационализация не осуществилась, и израсходованный в августе доломит обошелся заводу на 4,5 тыс. руб. дороже, чем предполагалось.

8. Чугун минерального топлива. Чугун должен был поступить с двух заводов: Магнитогорского и Енакиевского (в Донбассе). Фактически завод работал в августе только на енакиевском чугуне. Изменение в составе поставщиков и вызванное этим изменение цен (главным образом за счет ж.-д. перевозки) имело своим следствием удешевление стоимости чугуна на 7,2 тыс. руб.

Результаты своей работы аналитик представил в виде следующей итоговой таблицы (исчисление в таблице производится в тыс. руб.)

Таблица 65

Наименование материалов	Причины отклонений				Итого
	Изменение качества материала	Изменение географ. снабжения	Изменение цен поставщиков	Изменение условий заготовки	
1. Ферро-марганец	+ 3,1	—	—	—	+ 3,1
2. Ферро-силиций	— 4,0	—	—	—	— 4,0
3. Ферро-фосфор	—	—	— 7,5	—	— 7,5
4. Алюминий	— 12,0	—	—	—	— 12,0
5. Ферро-хром	— 0,2	—	—	—	— 0,2
6. Обрезки и лом железа	— 10,2	—	—	—	— 10,2
7. Доломит	—	—	—	+ 4,5	+ 4,5
8. Чугун минерального топлива	—	— 7,2	—	—	— 7,2
Итого	— 23,3	— 7,2	— 7,5	+ 4,5	— 33,5

Следует отметить, что приведенный выше образец анализа еще далек от совершенства, так как не во всех случаях аналитик сопроводил раскрытие отдельных причин точным цифровым расчетом их значимости и всю сумму разрыва огулом приписывал действию какой-либо одной причины (т. е. несколько упрощал действительность).

§ 60. Анализ изменения норм расходования материалов

В рамках анализа калькуляции отклонения по отдельным материалам и всей их совокупности за счет «норм» рассматриваются только по той доле этих затрат, какая входит в состав годной продукции. Что касается испорченного материала, то последний обезличивается в статье «брак». Аналогичным образом обстоит дело и в отношении той части израсходованных материалов, которая входит в группу накладных расходов (цеховых и общезаводских)[1]. В результате один и тот же материал, только потому, что он разными путями включается в себестоимость продукции, изучается аналитиком с различной степенью подробности и частью (например, по линии накладных расходов) иногда вовсе выпадает из орбиты его внимания. Такое положение лишает аналитика возможности дать исчерпывающую характеристику расходования каждого вида материалов и в ряде случаев (как-то при высоком проценте брака материалоемких изделий) неизбежно должно затушевать истинные размеры отклонения от плановой нормы.

Этот искусственный разрыв, объясняемый особенностями калькуляционных данных, которыми как главнейшим цифровым источником пользуется аналитик на первом этапе анализа себестоимости, в условиях технико-экономического анализа ничем не может быть оправдан. Аналитик должен полностью осветить условия расходования каждого вида материалов (за исключением разве таких, доля которых в производстве совершенно ничтожна), независимо от того, входят ли они в состав продукции непосредственно или увеличивают стоимость по линии накладных расходов и брака.

Только при соблюдении этого требования можно вывести столь необходимые для характеристики материального баланса предприятия качественные показатели, как удельный вес полезно использованного материала и материала потерянного: отходов, отбросов и брака.

Самым элементарным, требующим лишь незначительной обработки исходного цифрового материала, является анализ, в котором делаются первые шаги по пути от сложной величины — «отклонение за счет фактора норм» к элементам, из которых эта

---

[1] Необходимо, в частности, отметить, что по линии общезаводских расходов проходит такая статья как «недостачи материалов и полуфабрикатов на заводских складах». Потери по этой статье, вызывающие увеличение себестоимости и способные при жесткости снабжения по тем или иным видам материалов отразиться на выпуске продукции, заслуживают внимания аналитика потому, что даже в передовых предприятиях сумма потерь их из-за дефектов складского хозяйства достигает заметных размеров. Достаточно, например, указать, что, согласно отчетам за 1935 г., только по 13 крупнейшим предприятиям тяжелой промышленности (в том числе таким как ГАЗ, ЗИС, ГПЗ, Люберецкий завод и др.) убытки из-за недостачи и порчи материалов и готовой продукции составили за год около 5,5 млн. руб.

величина слагается. Образец такого анализа представлен в нижепомещенной таблице (см. табл. 66).

Таблица эта далеко не совершенна. В частности в ней для упрощения расчетов вовсе не приведена расшифровка той доли каждого материала, какая входит в себестоимость через накладные расходы. Совершенно ясно, что колонки 12—16 в свою очередь требуют дальнейшей расшифровки. При всем том приведенная таблица, несомненно, представляет собой шаг вперед, хотя бы потому, что она дает аналитику ориентировку в природе основных отклонений расхода материалов от планового задания. В самом деле, цифры таблицы отчетливо показывают, что по материалу «А» эффект от более рационального использования материала на половину уменьшается из-за потери данного материала в бракованных изделиях (по всей видимости из-за небрежной сборки так как все прочие показатели, как явствует из граф. 12 и 14, свидетельствуют о благополучном положении в заготовительных цехах). Значительно хуже обстоит дело с материалом «Б», где наряду с браком на рост себестоимости влияет и расточительное расходование материала.

Дальнейший анализ должен, очевидно, представлять собой расшифровку трех основных элементов расхода материалов: а) доли материалов в изделии, б) отходов и в) брака.

При рассмотрении первого вопроса аналитик должен иметь в своем распоряжении документы, позволяющие сравнить установленную планом технологию производства с картиной фактического развертывания производственного процесса. Такими документами являются: технологические карты, подробные цеховые калькуляции, а также отчетность по рационализаторским мероприятиям. Ознакомившись с содержанием этих документов, аналитик сумеет обнаружить ряд производственных участков, на которых имело место сокращение или увеличение расхода материалов на единицу продукции. Такие моменты как изменение габарита изделий, облегчение веса деталей, переход к более совершенным и экономным способам соединения частей (например, к замене клепки сваркой) обязательно отразятся в названных выше документах, открывая возможность соответствующих, как правило, довольно точных расчетов влияния изменений в режиме обработки на количество израсходованных материалов, а тем самым и на себестоимость продукции. Те же документальные данные позволят аналитику выяснить, добилось ли предприятие каких-либо успехов в борьбе за уменьшение отходов. Сопоставляя плановые и отчетные показатели, относящиеся к определенным этапам технологического процесса, аналитик сумеет, например, установить, насколько сократилась потеря металла вследствие снижения черного веса отливок, сокращения утечки металла при заполнении форм, введения более жестких норм припусков при механической обработке деталей и т. п. В предприятиях металлообрабатывающей, текстильной, кожевенной промышленности, где одним из источников экономии материалов является правильная нарезка или раскрой частей, таким же путем можно выяснить перерасход или экономию из-за лучшего или худшего использования площади материалов.

Таблица 66

Наименование материалов	Расход по плановым нормам на фактическую продукцию: Расходный коэфициент на единицу продукции	Расход по плановым нормам на фактическую продукцию: Всего следовало затратить (в тоннах)	Из них: Должно войти в состав изделий	Из них: Отходы	Расход по фактическим нормам: Расходный коэфициент на единицу продукции	Расход по фактическим нормам: Всего затрачено (в тоннах)	Из них: Вошло в состав изделий	Из них: Отходы	Количество данного материала в забракованной продукции	Фактическая цена единицы материала (в тоннах)	Причины отклонения. По годной продукции. Изменение доли материала в изделиях: Экономия (тыс. руб.)	Изменение доли материала в изделиях: Перерасход (тыс. руб.)	Изменение величины отходов: Экономия (тыс. руб.)	Изменение величины отходов: Перерасход (тыс. руб.)	Потери от брака (по рубрике „материалы")	Окончательный результат: Экономия	Окончательный результат: Перерасход
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Материал А . . .	1,2	1 200	1 000	200	1,08	1 080	940	140	65	110	6,6	—	6 6	—	7,2	6,0	—
„ В . . .	1,05	1 050	1 000	50	1,15	1 150	1 020	130	44	80	—	1,6	—	6,4	3,5	11,5	—

Таблица 67

Наименование материала	Характер рационализаторских мероприятий	Нормативы на единицу продукции: Расход по плану до рационализации (в кг)	Нормативы на единицу продукции: Норма расхода после введения рацмероприятия (в кг)	Фактический расход на единицу продукции	Отклонение от первоначального плана (в кг)	Стоимость единицы материала (в кг)	Общее количество выпущенных изделий (в штуках)	Отклонение от первоначального плана за весь выпуск (в тыс. руб.)	Слагаемые отклонений. Экономия, причитающаяся за счет рацмероприятия: На единицу продукции (в кг)	Экономия, причитающаяся за счет рацмероприятия: На весь выпуск (в тыс. руб.)	Отступления от новых нормативов. Потери из-за недостатка освоения рацмероприятия: На единицу продукции (в кг)	Потери из-за недостатка освоения рацмероприятия: На весь выпуск (в тыс. руб.)	Дополнительная экономия вследствие дальнейшей рационализации: На единицу продукции (в кг)	Дополнительная экономия вследствие дальнейшей рационализации: На весь выпуск (в тыс. руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Материал А	Сокращение допусков	5	4,5	4,7	— 0,3	1,90	3 250	18,5	0,5	30,9	0,2	12,4	—	—
„ В	Замена литья штамповкой . . .	7,5	6,5	6,2	— 0,8	1,30	3 250	33,8	0,5	21,1	—	—	0,3	12,7

Таблица 67 дает представление о тех возможностях, какие открывает анализ упомянутых выше цифровых данных. В таблице исчислено влияние, оказанное на величину материальных затрат мероприятиями по рационализации производства. Источником служит отчетность по рационализаторским мероприятиям.

Анализ фактора «брак» облегчается на многих предприятиях наличием детально разработанной классификации причин брака, на основании которой ведется соответствующий оперативный учет. Зная удельный вес каждой причины и общую стоимость забракованных изделий или деталей, зная также, какого расхода материалов потребовали эти предметы, аналитик окажется в состоянии определить не только общую сумму перерасхода материалов из-за дефектности части продукции, но сумеет дать и развернутую оценку технологических и организационных условий (а может быть даже вредительских действий), вызвавших данную потерю.

Проявляя естественный интерес ко всему, что в той или иной мере характеризует материальное хозяйство изучаемого предприятия, аналитик с особым вниманием отнесется к той группе факторов брака, которая охватывает потери, вызванные качеством самого материала («брак по вине материала»). Выделение этой группы позволит аналитику в его заключительном выводе об условиях расходования материалов и влиянии их на себестоимость установить степень ответственности, падающей на работников снабжения и органы качественной приемки. Выделение потерь из-за пониженного качества материалов позволит также подойти к правильному установлению суммы иска поставщикам, отгрузившим некондиционную продукцию [1].

При анализе влияния некондиционности материалов существенную помощь окажут аналитику сведения, полученные им от органов качественного контроля, как-то: пунктов цехового и складского бракеража, заводской лаборатории и т. д. До настоящего времени почти не делалось попыток использовать своеобразную отчетность этих органов для более глубокого истолкования того материала, которым обычно пользуется аналитик. Между тем этот путь открывает чрезвычайно богатые возможности для оценки многих затруднений как количественного, так в особенности качественного порядка и для освещения таких сложных вопросов, как связь между изменением стоимости продукции и изменением ее качества (потребительских свойств).

В круг рассмотрения аналитик должен включить и те потери материалов, какие возникают при хранении их на складах самого предприятия и учитываются по счету общезаводских расходов. Необходимые для этого цифровые данные аналитик почерпнет

---

[1] На предприятиях дело предъявления рекламаций за пониженное качество материалов поставлено во многих случаях неудовлетворительно. Так, автозавод им. Горького рекламировал за первое полугодие 1937 г. едва ли $^1/_4$ часть отклонений за счет качества (см. «За индустриализацию» от 6/VII 1937 г.).

как из регистров аналитического (вспомогательного) учета, так в особенности из ведомостей периодической, чаще всего годовой инвентаризации. Поскольку к инвентаризационным ведомостям обычно прилагаются акты, раскрывающие обстоятельства, при которых произошла порча или потеря каждого вида материальных ценностей, аналитик получит в свое распоряжение и тот источник, откуда им могут быть почерпнуты сведения для характеристики условий хранения материалов и установления круга лиц, ответственных за допущенные здесь ошибки и злоупотребления.

* * *

Закончив исследование всех обстоятельств, влиявших на стоимость израсходованных в производство материалов, аналитик должен обобщить результаты своей работы в виде некоторой итоговой таблицы. Группировка факторов в подобной таблице может быть произведена любым порядком. Нам представляется целесообразным объединить их в две основные группы: факторы подготовительные и факторы производственно-организационные. Такая группировка позволит более отчетливо показать, в какой мере отвечают за дефекты работы (или имеют право на поощрение за достижение положительных результатов) органы хозяйства, призванные обеспечить бесперебойность снабжения производства материальными ресурсами, и в какой мере эта ответственность (и право на поощрение) касается инженерно-технического персонала и производственных рабочих. Раскрытые аналитиком факторы при такой группировке в известной мере как бы персонифицируются. Тем самым делается первый шаг от абстрактного описания и измерения недочетов и достижений хозяйства к показу живых людей, действиям или упущениям которых предприятие обязано своим положением.

Образец такой итоговой таблицы помещен нами ниже (табл. 68).

Таблица интересна тем, что она дает развернутую характеристику отклонений за счет «цен» и «норм» по группе материальных затрат, а также ряд указаний, заслуживающих серьезного внимания хозяйственников [1]. Прежде всего цифры ее дозволяют утверждать, что положительные результаты более бережного отношения к основным материалам сведены на нет потерями от брака. Далее в глаза бросается несомненное улучшение в области использования вспомогательных материалов, которое, однако, принимает явно нездоровый уклон по затратам на специприспособления и прозодежду. Такая «экономия» предприятию совсем не нужна. У всякого читателя таблицы возникает законный вопрос, не зависят ли потери от брака в известной мере от ухудшения технологического процесса, вызванного неуместной бережливостью в деле использования специальных приспособлений.

В отношении топлива таблица вскрывает картину аналогичную положению с основными материалами: достижения на одном участке работ (в данном случае в паросиловом хозяйстве завода) оказываются почти парализованными дефектами работы на другом участке, а именно в отделе снабжения. То же наличие противоположных тенденций наблюдается по электроэнергии.

[1] Автор анализа инженер-экономист и аспирант МИЭИ т. Грановская, объект анализа — один из московских машиностроительных заводов.

Таблица 68

Итоговая характеристика отклонений фактической величины материальных затрат от плана (за II квартал 1936 г.) по турбинному заводу

— экономия (в тыс. руб.)
+ перерасход

Причины отклонений	Материальные затраты (предметов труда)				
	Материалы основные	Материалы вспомогательные	Топливо	Электроэнергия	Итого
Подготовительные факторы					
1. Децентрализованная заготовка материалов	+ 1,2	—	—	—	+ 1,2
2. Доплата и скидки за качество материалов и топлива	+ 7,2	—	— 3,8	—	+ 3,4
3. Перерасход кокса из-за плохого качества	—	—	+ 13,1	—	+ 13,1
Итого	+ 8,4	—	+ 9,3	—	+ 17,7
II. Производственно-организационные факторы					
А. Экономия от лучшей организации производства					
1. Экономия на производственных нормах	— 6,2	— 8,1	— 15,2	— 3,8	— 33,3
2. Рацмероприятия, введенные в I квартале	— 1,2	—	—	—	— 1,2
3. Улучшение контроля за расходованием формовочных материалов	—	— 26,7	—	—	— 26,7
Итого	— 7,4	— 34,8	— 15,2	— 3,8	— 61,2
Б. Нарушение производственного режима					
1. „Экономия" от недостаточного применения приспособлений и инструмента .	...	— 20,5	...	...	— 20,5
2. Недоснабжение рабочих спецодеждой	—	— 5,7	—	—	— 5,7
3. Штрафы по косинусу „фи"	—	—	—	+ 7,2	—
В. Потери материалов из-за брака	+ 7,1	+ 3,5	—	—	+ 10,6
Итого	— 0,3	— 57,5	— 15,2	+ 3,4	— 69,6
Всего	+ 8,1	— 57,5	— 5,9	+ 3,4	— 51,9

Общий вывод, который вправе сделать читатель таблицы, таков: у предприятия были все возможности заметно повысить положительный эффект по материальным затратам. Рационализаторская работа, развернувшаяся на заводе, не доведена до конца, недостаточно развернута борьба с браком, что прежде всего должно быть поставлено в вину техническому руководству, имеются дефекты в работе отдела снабжения.

§ 61. Анализ расхода инструмента краткосрочного пользования

Расход инструмента краткосрочного пользования (резцы, фрезы, развертки, метчики, штампы и т. д.) составляет довольно заметную часть издержек производства, особенно в машиностроении, где стоимость израсходованного инструмента, достигает 3—4 и даже 5% всей заводской себестоимости изделия. Немаловажное значение имеет эта статья и для некоторых отраслей легкой индустрии (например, для обувной).

Анализ расхода инструмента представляет сугубый интерес по той причине, что на этом участке весьма часто обнаруживается серьезное неблагополучие.

Отправным пунктом анализа является определение величины разрыва между запроектированной по плану суммой расходов на инструмент и фактически выявившимися затратами. Соответствующие сведения аналитик сумеет почерпнуть из ведомостей цеховых и общезаводских расходов, где эти затраты числятся обычно под рубрикой «возобновление мелкого инвентаря и инструмента»[1]. Дальнейший анализ должен быть направлен на выяснение причин перерасхода или экономии инструмента против плана. Поскольку потребление инструмента является расходом, величина которого должна меняться в зависимости от роста или сокращения выпуска продукции, аналитику необходимо отделить отклонения, вызванные влиянием количественного фактора, от отклонений в силу других причин, прежде всего вследствие нарушения предусмотренных планом сроков пользования инструментом. Методы такого разделения уже были рассмотрены нами в предыдущем разделе и мы к ним возвращаться не будем. Равным образом мы не станем останавливаться на методах анализа отклонений за счет цен, так как в этом случае аналитик поступает так же, как при исследовании сырья и материалов. Специфический характер имеет только анализ за счет норм, для выполнения которого необходим ряд предпосылок, из которых важнейшей является разработка техническими органами предприятия твердых сроков пользования инструментом. Во многих случаях аналитику придется констатировать, что срок этот устанавливается крайне приближенно, «на-глазок».

При наличии указанных выше предпосылок аналитик способен развернуть более глубокий анализ инструментального хозяйства

[1] Объединение в одной статье двух разнородных категорий расходов не может существенно повлиять на выводы аналитика, так как на долю мелкого инвентаря из общей суммы расхода придется лишь совершенно незначительный процент.

Таблица 69

Виды инструмента	Продолжительность работы инструмента					Коэфициент изменения расхода инструмента		Стоимость инструментальной единицы	
	Количество инструментальных единиц, израсходованных за отчетный период	Общая продолжительность рабочего времени за отчетный период (в часах)	Продолжительность нахождения инструмент. единицы в эксплоатации (в часах)	Плановая продолжительность работы инструмент. единицы (в часах): При договорном качестве инструмента	Плановая продолжительность работы инструмент. единицы (в часах): С поправкой на нестандартность качества инструм.	От изменения договорного качества (гр. 5 к гр. 6)	От изменения продолжительности использован. (гр. 6 к гр. 4)	По плану	Фактически
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
А	300 шт.	3 000	10	15	13	1,154	1,20	Р. 1.—	Р. 1.20
Б	—	—	—	—	—	—	—	—	—
В	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Г и т. д.	—	—	—	—	—	—	—	—	—

Продолжение таблицы 69

Виды инструмента	Поправочный коэфициент на изменение объема производства	Расход инструмента за отчетный период в денежном выражении: По плану $\left(\frac{\text{гр. } 3}{\text{гр.} 5 \times \text{гр.} 11}\right)$	Расход инструмента за отчетный период в денежном выражении: Фактически	Отклонения от плана: Экономия	Отклонения от плана: Перерасход	Причины отклонения от плана: перерасход (+) экономия (—). Независящие от организации производства: Изменение объема работ при сохранении плановых норм расхода инструмента	Независящие от организации производства: Изменение цен (при сохранении плановых норм расхода инструмента)	Независящие от организации производства: Изменение качества поступившего инструмента	Независящие от организации производства: Итого изменений за счет непроизводственных причин	Изменение сроков использования инструмента из-за внутрипроизводственных причин
1	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
А	1,3	Р. 154 [1]	Р. 360	—	Р. 206	+ Р. 46	+ Р. 40	+ Р. 37	+ Р. 123	+ Р. 83
Б	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
В	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Г и т. д.	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

[1] Эта цифра взята с небольшим округлением (отброшены копейки).

и вскрыть причины, под влиянием которых фактический расход инструмента отклонился от базисных цифр. Нижепомещенная таблица показывает, в какой форме могут быть обобщены результаты такого анализа. В таблице, помимо влияния объема, производства, цен и норм использования, отражается еще влияние качества инструментальной продукции, что имеет существенное значение в условиях постоянного нарушения поставщиками обусловленных договорами стандартов на инструмент. Для большей ясности таблица заполнена цифровыми данными (табл. 69).

Крайняя кропотливость и трудоемкость указанного выше способа исследования инструментального хозяйства побуждают применять его только в тех случаях, когда расходы по этой статье достаточно велики (составляют не менее 1—1,5% себестоимости). В остальных случаях можно ограничиться лишь упрощенным исследованием, сводящимся к отделению разницы, вызванной ростом или сокращением объема производства, от разницы за счет норм.

§ 62. Пути технико-экономического анализа топлива и энергии

При анализе причин, вызвавших увеличение либо уменьшение затраты топлива и электроэнергии, аналитик по существу имеет дело с тем же кругом вопросов, что и при анализе сырья и материалов, и пользуется поэтому аналогичными приемами исследования. При изучении роли ценового фактора аналитик выясняет влияние на сумму затрат транспортных условий. Следует отметить, что при анализе расхода электроэнергии (покупной) анализ ценового фактора тесно переплетается с анализом фактора нормативного, поскольку изменение важнейшего энергетического показателя — коэфициента мощности (косинуса «фи») — влечет со стороны поставщиков энергии — центральных электростанций — соответствующие финансовые санкции: увеличение тарифа при понижении косинуса «фи» и сокращение при росте. Исследуя причины неэкономного расходования энергии, аналитик должен обратить особое внимание на интенсивность нагрузки моторов. Необходимые сведения он найдет в статистической отчетности по работе силовых установок. Если цифры этой отчетности покажут, что нагрузка электрооборудования являлась недостаточной, то надлежит выяснить взаимозависимость между этим явлением и общим производственным режимом на предприятии, т. е. увязать вопрос о недоиспользовании оборудования с такими моментами, как простои из-за недостатка сырья, прогул рабочих (момент существенной важности при наличии групповых приводов, обслуживающих каждый несколько станков) и т. п. Данный случай является наглядным примером тесного переплетения анализа качественных моментов хозяйственного процесса с моментами количественного порядка.

Анализ расхода топлива неразрывно связан с общим изучением работы предприятия.

Здесь особенно ценную помощь окажет аналитику техническая отчетность, опирающаяся на показания контрольно-измерительных приборов и ведущаяся обычно в форме специальных журналов.

По данным этой отчетности аналитик сумеет судить, насколько настойчиво ведется в предприятии борьба с пережогом топлива.

При анализе норм расходования топлива специальное внимание должно быть также уделено вопросу его качества. Используя показания органов, ведающих приемкой и определением теплотворной способности поступающего топлива, аналитик сумеет выяснить, в какой мере изменение норм использования топлива явилось следствием нестандартного его качества (повышенной влажности торфа, высокого процента сорности угля и т. д.). Зная степень отклонения поступившего топлива от стандартных норм, на базе которых строились плановые работы расхода топлива, аналитик, очевидно, сумеет дать этому моменту, и соответствующее денежное выражение.

Е. СЕБЕСТОИМОСТЬ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

§ 63. Продолжительность и интенсивность работы машин и оборудования как объект анализа

Исследование эффективности работы средств труда принадлежит к числу наименее освещенных участков счетного анализа. Между тем, как указывалось в начале настоящей главы, круг вопросов, способных в этой области привлечь внимание аналитика, достаточно обширен. Особенного внимания заслуживает изучение связи между интенсивностью использования оборудования и динамикой себестоимости. Такое изучение должно дать ценные результаты при условии, что в данном предприятии хорошо поставлен оперативно-статистический учет использования оборудования и, в частности, учет машинного времени. В этом случае возникает возможность установить, в какой мере уплотненность работы оборудования способствовала перевыполнению плана выпуска продукции и тем самым (в силу падения удельного веса постоянных накладных расходов) снижению себестоимости продукции [1].

Зная запланированную и фактическую величины машинного времени, аналитик сумеет определить, как изменилась стоимость единицы машинного времени, т. е. стоимость одного часа продуктивной работы машин или аппаратуры (включая сюда амортизацию, расход энергии, затраты по текущему ремонту и обслуживанию) вследствие роста или сокращения коэфициента полезного использования этих средств труда. При

[1] В настоящее время на предприятиях развертывается усиленная борьба за повышение доли машинного времени. Но еще совсем недавно соответствующие показатели отнюдь не были блестящими, и машинное время нередко составляло 30—40% всего времени.

наличии учета машинного времени по изделиям и видам машин можно соответствующие расчеты еще более детализировать.

Если учет машинного времени в предприятии отсутствует, то возможности анализа использования оборудования существенно сокращаются и аналитику приходится сосредоточить свое внимание на разнице между запланированной и фактической величиной полезного времени использования оборудования машин, иначе говоря, изучить причины неработы. Существенную помощь при решении этой узкой проблемы окажет аналитику отчетность о простоях оборудования, в которой отдельные причины простоев указываются с достаточной подробностью.

§ 64. Анализ амортизационных отчислений

Анализ амортизации не требует сложных расчетов, что объясняется самим характером этого элемента себестоимости.

Амортизация, как известно, принадлежит к разряду так называемых «независящих» расходов, и исчисление ее производится по точно установленным нормам, на величину которых самый характер работы оборудования и способы обращения с ним (что всего больше интересует аналитика) непосредственного влияния оказать не могут, за исключением тех случаев, когда изменяется продолжительность работы машин и оборудования, например, в результате перехода на двух- или трехсменную работу, влекущего за собой, как известно, изменение и самой величины амортизационных отчислений. При отсутствии такой предпосылки изменение абсолютной суммы амортизационных отчислений возможно лишь в силу изменения самой величины основных средств, изнашиваемых в процессе производства. Оба фактора (т. е. изменение нагрузки и величины основных средств) нередко действуют одновременно, и аналитику приходится тогда устанавливать, в какой части рост или сокращение суммы амортизации вызывается действием каждого из них. При определении той доли отклонения от плановых сумм, какая образовалась вследствие изменения нагрузки либо роста или сокращения коэфициента сменности (сведения об изменении коэфициента сменности черпаются из статистических источников), аналитик должен руководствоваться имеющейся в предприятии шкалой амортизационных ставок, предусматривающей различные варианты сменности и загрузки.

Еще проще оказываются действия аналитика, когда ему приходится устанавливать степень влияния, оказываемого на сумму амортизаций изменением только самой величины основных средств. Тут для определения размеров прироста или сокращения амортизационных сумм достаточно знать лишь срок ввода в эксплоатацию новых видов машин или оборудования (либо же дату передачи их в распоряжение других предприятий) и действующую ставку амортизации.

§ 65. Анализ расходов по текущему ремонту и обслуживанию основных средств

Анализ расходов на текущий ремонт должен показать, в какой мере разрыв между плановой и отчетной суммой затрат зависел от степени проведения на предприятии планово-предупредительного ремонта и в какой мере величина эта изменилась под влиянием более или менее экономного расходования средств в процессе самих ремонтных работ.

Однако следует твердо иметь в виду, что экономное расходование средств само по себе не должно итти в направлении сокращения объема ремонта или качественного его снижения. Нельзя забывать, что в ряде мест вредители не мало поработали над тем, чтобы вывести из строя прекрасное оборудование слабым проведением ремонта. Задача анализа текущего ремонта должна, главным образом, заключаться в том, чтобы выявить в какой мере намеченные планом средства на ремонт оборудования израсходованы по прямому назначению и при том полностью и достаточно рационально.

Надо также иметь в виду, что бесхозяйственное расходование средств, идущих на ремонт оборудования, сокращает эффективность их использования.

При рассмотрении стоимости работ по ремонту машин и установок аналитик прежде всего воспользуется данными таблицы, показывающей связь между объемом производства и величиной переменных накладных расходов, уже составленной им на первом этапе анализа издержек производства (см. табл. 47). Затем аналитик строит специальную таблицу, в которой расходы на планово-предупредительный ремонт (в плановом и фактическом их выражении) должны быть противопоставлены расходам на ремонтные работы, планом вовсе не предусмотренным, и работам, которые намечались по плану, но выполнены не были. В каждой рубрике ремонты группируются по важнейшим объектам.

Наличие значительного разрыва между плановой и фактической стоимостью ремонта может побудить аналитика обратиться к рассмотрению картотеки вспомогательного учета по ремонту для выяснения, как велика оказалась стоимость материалов и труда, израсходованных на исправление поломок и повреждений по отдельным имущественным объектам. Конечно, такое исследование приведет к определенным результатам лишь при непременном условии нормирования промфинпланом затраты времени и материалов, хотя бы по самым главным видам ремонтных работ. При отсутствии подобных сведений аналитик, очевидно, вынужден будет отказаться от систематической проверки произведенных затрат и ограничится только сигнализацией об обнаруженных им разрывах.

Расходы по обслуживанию машин и станков относятся к числу переменных и при анализе рассматриваются как пропорцио-

нальные (хотя в действительности они обычно возрастают замедленным темпом). В состав этих расходов входит стоимость смазочных и обтирочных материалов, расход быстроизнашивающихся частей, не относящийся к текущему ремонту, и т. п

Имея в своем распоряжении детализированную отчетность по данной группе расходов, аналитик без труда выявит те группы затрат, по которым имеются отклонения от сметы и, внеся необходимые поправки на изменение объема производства, установит предел роста или сокращения, допустимый в каждом случае. (Такой расчет, обычно, будет выполнен аналитиком уже при изучении комплексных расходов.) К дальнейшему анализу следует приступить лишь в том случае, если сравнение фактических затрат с корректированными таким образом плановыми лимитами обнаружит значительное расхождение между ними. В процессе такого анализа рекомендуется связать данные о повышенном расходе смазочных, обтирочных и тому подобных материалов с показателями работы и простоев оборудования, в частности, с таким моментом, как рост времени, затрачиваемого на переналадку и чистку станков, поскольку все такие явления не могут не отразиться на величине расходов по обслуживанию.

* * *

Объемом анализа должны также явиться те производственные затраты, которые известны под именем «прочих» (кроме заработной платы) денежных расходов.

К разряду денежных расходов, связанных с производством, помимо платежей по зарплате, относятся такие статьи, как проценты уплаченные, налоги и сборы, различные виды канцелярских и типографских расходов, плата за телефон, штрафы, пени и т. п. Материалом для анализа служат преимущественно данные бухгалтерского учета и притом не только отчетность, но и цифры текущей регистрации. Просмотр последних нередко дает возможность аналитику подробно разобраться в обстоятельствах, вызвавших ту или иную чрезвычайную выплату, и определить степень виновности самого предприятия в допущенном нарушении сметы.

Глава V

АНАЛИЗ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

§ 66. Анализ использования средств и баланса

Свои хозяйственные задачи каждое предприятие выполняет с помощью определенного имущественного фонда, слагающегося из *средств труда* (зданий и сооружений, оборудования, машин и инструментов) и *предметов труда* (сырья и материалов, топлива), а также необходимого минимума денежных средств. Обе эти основные части имущественных средств закрепляются за предприятием в размерах, соответствующих объему выполняемой им производственной работы, и по мере роста или сокращения последней, равно как в результате интенсификации обращения средств, могут быть увеличены, либо сокращены.

Основным критерием достаточности или недостаточности средств, находящихся в распоряжении каждого предприятия, являются, следовательно, количественные и качественные показатели его деятельности. Отсюда вытекает, что анализ состояния и движения имущественного фонда предприятия будет отличаться достаточной полнотой лишь при неразрывной его связи с анализом выполнения производственной программы и анализом себестоимости продукции предприятия. Только увязывая между собой все эти хозяйственные показатели, аналитик ответит на вопрос, сумело ли предприятие рационально использовать средства, предоставленные ему органами хозяйственного руководства. Правда, как мы убедимся из дальнейшего, в практике нередки случаи анализа имущественных средств предприятия вне указанной связи, но анализы подобного рода обычно преследуют крайне узкие цели и не столько претендуют на объяснение существующих явлений (что собственно и является ядром анализа), сколько ставят себе задачей дать определенные сигнализации о сдвигах, происшедших в структуре и общей величине имущественного фонда предприятия.

Основой при анализе использования средств предприятия является его баланс. В балансе наглядно представлены хозяйственные связи предприятия, возникающие в силу передачи ему определенной части общественного производственного фонда. Актив баланса дает исчерпывающую характеристику средств производства, сосредоточенных в данном предприятии как в виде основного фонда, так и фонда оборотного, отражающего то соотношение материальных и расчетных статей, которое сложилось к моменту времени, фиксированному в балансе, и которое подвергнется в процессе производства дальнейшему изменению. Если актив знакомит с определенным состоянием средств предприятия, то пассив дает представление об условиях закрепления этих средств за предприятием: о размерах длительно предоставленных ему средств и средств, авансированных в порядке краткосрочного кредитования. Уже самая двурядность (диаграфичность) баланса создает ценнейшие аналитические предпосылки. Достаточно иногда самой простой перегруппировки статей актива и пассива, чтобы выявить определенные связи и взаимозависимости, позволяющие сделать ряд практически важных выводов о постановке на предприятии дела управления средствами.

Огромное значение баланса как синтетического показателя работы предприятия все чаще делает его объектом внимания наших руководящих хозяйственных работников.

В приказе товарища Кагановича от 21/I 1938 г. «О выполнении производственного плана Народного комиссариата тяжелой промышленности» директорам и руководителям предприятий предлагается «особое внимание обратить на качество балансов и реальное отражение в них действительного хозяйственного и финансового состояния предприятия и на своевременное их составление и представление в соответствующие органы». С каждым годом изучение балансов все более увязывается с анализом количественных и качественных показателей производства.

§ 67. Основные направления анализа использования средств

Выше мы определили задачу анализа использования средств, указав, что таковая заключается в оценке правильности управления имущественными фондами данного предприятия соответственно объему и прочим условиям его работы. Но такое определение слишком обще и нуждается в дальнейшей детализации, так как самый термин «управление» всегда подразумевает не одну, а ряд взаимосоприкасающихся функций. В применении к средствам предприятия как объекту управления аналитик должен поставить и разрешить следующие специальные задачи:

а) установить соответствие выделенных предприятию средств выполняемой им работе;

б) обосновать правильность (или напротив — нерациональность) размещения в активе собственных и в особенности заемных средств;

в) определить финансовую устойчивость или платежеспособность предприятия.

Таковы задачи чисто оперативного порядка, стоящие перед аналитиком. К ним могут присоединиться еще другие, не связанные непосредственно с текущей работой предприятия. Эти дополнительные задания обычно преследуют чисто-исследовательские цели и обычно связываются с исследованиями всей работы предприятия за более или менее продолжительный отрезок времени (3—5 и более лет). Аналитик в данном случае включает в круг своего внимания значительное число последовательных балансов и, изучая этот динамический ряд, выясняет те условия, под влиянием которых изменились размер и структура имущественных средств предприятия.

Из сказанного явствует с полной очевидностью, что разнообразие частных задач использования средств требует и наличия разнообразных приемов исследования.

И действительно, практика анализа использования средств (или как обычно принято выражаться—«анализа баланса») выработала целую систему подобных приемов, применяемых как порознь для решения определенных узких задач, так и одновременно при разборе проблемы управления средствами в целом.

При всем многообразии этих методов их легко, однако, свести в две исходные родовые группы. Критерием для группировки служит характер задания, полученного аналитиком. От аналитика требуется либо оценка правильности использования средств в прошлом либо формулировка некоего прогноза в этом же отношении на будущее. В первом случае аналитик осуществляет функцию последующего контроля, изучая те условия, которые влияли на величину и структуру имущественных ресурсов предприятия на протяжении определенного отрезка времени (года, квартала, месяца), и устанавливает, кто и в какой мере несет ответственность за конечные результаты управления средствами хозяйства. Анализ такого рода именуется в нашей науке ретроспективным анализом (от латинского spectare retro — смотреть назад, оглядываться). Во втором случае аналитик также осуществляет определенную контрольную функцию, но функцию текущего оперативного контроля. На основе учетных данных, имеющихся в его распоряжении, и, прежде всего, конечно, баланса на отчетную дату, аналитик обязан установить, в какой мере наличный запас имущественных средств обеспечивает нормальные производственные и финансовые операции предприятия на ближайший отрезок времени. Такой анализ именуется перспективным анализом использования средств (или перспективным анализом баланса).

Дальнейшая группировка методов анализа как ретроспективного, так и перспективного находится в зависимости от степени углубленности исследования баланса и от объема привлекаемых к этому исследованию цифровых данных. Как и на всех других участках анализа, мы в рассматриваемом случае имеем дело

с анализом развернутым, дающим возможность, если не до конца, то во всяком случае с достаточной полнотой осветить исследуемый вопрос, и с анализом упрощенным, пределы которого значительно более ограничены.

Упрощенный способ применяется в анализе использования средств весьма широко, так как значительная часть специально финансовых вопросов, ответить на которые обязан аналитик, может быть решена с помощью одних лишь балансовых данных, без обращения к глубокому комплексному исследованию разнообразного цифрового материала.

Исходя из этой классификации, можно наметить следующие основные методы анализа использования средств.

А. В рамках ретроспективного анализа

1. Анализ изменений в структуре и величине имущественных средств путем сравнения двух или более сальдо балансов.

2. Анализ рациональности использования средств предприятия (сопоставление балансовых данных с данными о выполнении производственной программы).

Б. В рамках перспективного анализа

3. Анализ платежеспособности предприятия.

4. Анализ обеспеченности предприятия средствами для предстоящей оперативной работы путем сравнения данных отчетного баланса с цифрами промфинплана на наступающий период.

§ 68. Укрупнение и очистка балансов

Во всяком аналитическом процессе, а следовательно, и при анализе использования средств большое значение имеет быстрая ориентировка в исходном цифровом материале. Если материал этот отличается обширностью, то аналитик неизбежно вынужден будет остановить свое внимание, по крайней мере на первых порах, на самом существенном, откладывая пока изучение второстепенных деталей. Это обстоятельство побуждает аналитика еще до начала самого исследования выполнить ряд предварительных действий, облегчающих дальнейшую работу. При анализе использования средств такими действиями являются укрупнение и очистка балансов, сопровождаемые в отдельных случаях проверкой доброкачественности цифровых данных, привлекаемых к изучению, или ревизией баланса.

Остановимся сперва на вопросе об укрупнении и очистке баланса.

Месячный баланс промышленного предприятия содержит не менее 90—100 статей в активе (включая сюда и субсчета) и до 70—80 статей в пассиве. В годовом балансе это число сокращается за счет результативных счетов и счетов расходов по фондам не более чем на 25—30 наименований. Следовательно, в распоряжении аналитика даже в последнем случае оказывается крайне детализированная таблица в составе минимум 140—150 позиций. Среди последних наряду с суммами, значительными

по размерам и по своему влиянию на общую структуру имущественных фондов предприятия, имеются и статьи второстепенные, наличие которых лишь затрудняет обозримость баланса. Это обстоятельство побуждает аналитика стать на путь укрупнения балансовых рубрик путем замены видовых подразделений эквивалентными им групповыми итогами. Приведенный ниже пример показывает, как это укрупнение осуществляется. Табл. 70, представляющая собой баланс инструментального завода на 1/X 1937 г., заменена иной таблицей (табл. 71), равноценной ей по содержанию и значению, но более сжатой. Следует тут же отметить, что упрощение баланса вовсе не означает простого перечисления групповых заголовков. Стремление обеспечить правильную ориентировку в балансе побуждает аналитика на всегда придерживаться официальной разбивки по основным группам, но несколько изменять ее обычно в сторону известной диференциации. Так, по группе «основные материалы» даются две-три статьи, по группе расчетов могут быть выделены в особую рубрику спорные долги, из состава спецфондов выделяется фонд директора. Возможна также детализация группы отвлеченных средств. В нашем примере эти отступления показаны достаточно ясно.

Если учесть, что изучаемый баланс должен быть сопоставлен не менее чем с одним таким же балансом (к началу периода), а нередко сопоставляется и с плановым балансом, то вся важность сокращения цифрового поля анализа выступает с особой отчетливостью.

Укрупнение баланса ни в коей мере не препятствует аналитику в дальнейшем вновь вернуться к исходной балансовой таблице. Группировка необходима для того, чтобы лучше охватить самое существенное в балансе и облегчить выполнение ряда аналитических действий.

Укрупнение баланса почти всегда сопровождается его очисткой.

Сущность очистки баланса состоит в том, что из балансового итога исключаются с вынесением «за графу» такие статьи, которые предназначены для характеристики тех или иных деталей, либо являются переходными счетами, учитывающими определенные хозяйственные процессы и их результаты, либо, наконец, отражают внутренние расчеты предприятия, как сложного хозяйственного целого, но которые не представляют непосредственного интереса для первоначальной ориентировки в структуре и изменении имущественных ресурсов предприятия.

Самая очистка баланса может принять двоякую форму: либо из баланса совершенно исключаются две взаимосвязанные статьи: одна активная, другая пассивная, либо определенная пассивная статья поглощается противостоящей ей и большей по размерам статьей активной с оставлением на балансе активного сальдо (равно как и обратно: большая по итогу статья в пассиве сальдирует противостоящую ей меньшую активную статью).

Таблица 70

Баланс инструментального завода

на 1 октября 1937 г.

№ по пор.	Статьи баланса	Тыс. руб.
	АКТИВ	
	I. Основные средства	
1	Основные средства	23 442,1
	II. Материалы (сырье) и топливо (на складах и в пути)	
1	Сырье и основные материалы	3 078,4
2	Вспомогательные материалы	1 238,9
3	Топливо	70,1
4	Тара и тарные материалы	58,1
5	Запасные части (для текущих ремонтов)	498,6
6	Малоценные и быстроизнашивающиеся инструменты, инвентарь и спецодежда	4 830,6
7	Отклонения от плановых цен по материалам на складах:	
	а) по сырью и основным материалам	—
	б) по вспомогательным материалам	121,9
	в) по топливу	1,2
	г) по прочим материалам	3,3
	д) по малоценным и быстроизнашивающимся инструментам, инвентарю и спецодежде	6,3
	Итого по разделу II	9 907,4
	III. Производство	
1	Незавершенное производство	5 310,8
2	Полуфабрикаты	—
	Итого по разделу III	5 310,8
	IV. Готовая продукция	
1	Готовая продукция, товары	3 454,1
	Итого по разделу IV	3 454,1
	V. Товары отгруженные и выполненные работы	
1	По иногородним расчетам	966,1
2	По одногородним расчетам	410,9
3	Транспортные расходы по товарам отгруженным	13,4
	Итого по разделу V	1 390,4

№ по пор.	Статьи баланса	Тыс. руб.
	VI. Денежные средства	
1	Касса	78,5
2	Расчетный счет в Госбанке	639,9
3	Текущие счета	31,4
4	Аккредитивы, особые счета и лимитированные транспортные чеки	55,3
	Итого по разделу VI	805,1
	VII. Расчеты	
	А. Расчеты по неоплаченной в срок продукции	
1	Покупатели по неоплаченным платежным требованиям	822,8
2	Покупатели по неоплаченным расходам	5,5
	Итого по подразделу А	828,3
	Б. Прочие расчеты	
1	НКФ по налогам и сборам	48,6
2	Подотчетные лица	41,1
3	Рабочие и служащие	39,6
4	Дебиторы по претензиям	41,4
5	Госбанк по претензиям	3,0
6	Прочие дебиторы	635,2
7	Спорные долги	268,2
	Итого по подразделу Б	1 077,1
	VIII. Расход за счет будущих отчетных периодов	
1	Расходы будущих отчетных периодов: а) подлежащие погашению в отчетном году	332,9
	Итого по разделу VIII	332,9
	IX. Расходы за счет средств целевого финансирования и целевых поступлений	
1	Расходы на подготовку кадров	121,3
2	Расходы на содержание детсадов	317,1
	Итого по разделу IX	438,4
	X. Расходы за счет фондов	
1	Расходы за счет фонда директора:	
	а) расходы за текущий отчетный год (кроме финансирования капстроительства)	216,2

№ по пор.	Статьи баланса	Тыс. руб.
2	Расходы за счет фонда накоплений от производства ширпотреба из отходов (кроме финансирования капстроительства)	4,6
3	Расходы за счет прочих фондов (кроме финансирования капстроительства)	168,3
	Итого по разделу X	389,1
	XI. Финансирование строительства, производимого вне планов капитальных работ (в порядке постановления СНК СССР от 19/IX 1935 г. и 7/VII 1936 г.)	
1	За счет средств, предусмотренных финпланом:	
	а) за счет 50% от амортизационного фонда по основным средствам жилого значения	6,6
	б) за счет прочих средств	35,5
2	За счет фонда директора:	
	а) на жилищное строительство	46,1
	б) на прочие капитальные работы	653,4
3	За счет сверхплановой мобилизации внутренних ресурсов	35,8
4	Финансирование постройки и оборудования цехов по производству ширпотреба	364,9
	Итого по разделу XI	1 142,3
	XII. Взносы, отчисления и другие отвлеченные средства	
	Взносы в Промбанк:	
	а) по накоплениям	3 898
	б) по амортизационным отчислениям	877
	в) по амортизации жилфонда	286,2
	Финансирование других организаций	599,5
	Ценные бумаги	18,6
	Суммы, перечисленные своему главку:	
	а) по изъятию накоплений	15 328,0
	б) по прочим расчетам	57,6
	Отчисления в фонд директора предприятия в отчетном году	154
	Итого по разделу XII	21 218,9

№ по пор.	Статьн баланса	Тыс. руб.
	XIII. Междубалансовые и внутренние расчеты	
1	Расчеты со строительством по переданным основным средствам	13,1
2	Междубалансовые расчеты, подлежащие возмещению:	
	а) со строительством	535,4
	Итого по разделу XIII	548,5
	XIV. Расходы и потери текущего года	
1	Результаты от реализации (потери):	
	а) результаты от реализации прочие	17,8
2	Расходы, включаемые в коммерческую себестоимость продукции	912,9
3	Налог с оборота	485,7
	Итого по ст. 1—3	1 416,4
4	Убытки, относимые за счет потерь и накоплений:	
	а) убытки по операциям прошлых лет	287,7
	б) прочие убытки и расходы	134,4
	Итого по ст. 4	422,1
	XV. Потери до отчетного года	
	Баланс	72 123,9
	ПАССИВ	
	I. Фонды	
	Уставный фонд	40 660,5
	Увеличение уставного фонда от капитальных вложений:	
	а) по работам, принятым в эксплоатацию в отчетном году (кроме подстатьи „б")	484,4
	б) по капитальным затратам, произведенным в порядке постановления СНК СССР от 19/IX 1935 г. и 7/VII 1935 г.	824,5
	Амортизационный фонд:	
	а) по основным средствам, кроме жилфонда	1 031,6
	б) по жилфонду	229,5
	Специальные фонды:	
	а) фонд директора	265,2
	б) фонд накоплений от производства ширпотреба из отходов	110,2

№ по пор.	Статьи баланса	Тыс. руб.
	в) фонд изобретательства	207,6
	г) ЦКБанк по отчислениям ФУБР, согласно статье 9-в инструкции НКФ СССР от 5/I 1937 г. № 6	259,2
	Итого по статье 4	842,2
	Итого по разделу I	44 072,7
	II. Резервы и предстоящие платежи	
	Резерв спорных долгов	86,8
	III. Регулирующие статьи	
	Разница между плановой и отчетной себестоимостью готовой продукции:	
	а) остатка готовых изделий на складах	250,9
	б) товаров отгруженных	45,5
	Прибыль по товарам и работам, не оплаченным покупателями и заказчиками	124,0
	Отклонения от плановых цен по материалам на складах:	
	а) по сырью и основным материалам	190,7
	Итого по разделу III	611,1
	IV. Финансирование оборотных средств	
	Финансирование из госбюджета в оборотные средства	6,0
	Финансирование от главка по перераспределению оборотных средств	5 632,0
	Итого по разделу IV	5 638
	V. Целевое финансирование и целевые поступления	
	Финансирование из госбюджета на подготовку кадров	39,5
	Финансирование на детсады	89,3
	Финансирование прочих операций	54,3
	Отчисления промышленности на массовую подготовку кадров, техминимум и техническую пропаганду	102,2
	Поступление из фонда директора на детсады	33,0
	Поступления от родителей на детсады	50,8
	Итого по разделу V	369,1

№ по пор.	Статьи баланса	Тыс. руб.
	VIII. Краткосрочное кредитование Госбанка (по установленной Госбанком номенклатуре отдельных видов кредита)	
	Ссуды на суммы в пути по онкольному счету	1 058,4
	Итого по разделу VIII	—
	IX. Расчеты	
	Поставщики по акцептованным счетам-фактурам (платежные требования)	153,7
	Поставщики по неотфактурованным поставкам	246,0
	НКФ по отчислениям из прибылей	933,4
	НКФ по прочим расчетам	5,2
	Кредитные учреждения по взносам за займы	60,4
	Рабочие и служащие	671,3
	Прочие кредиторы	1 421,3
	Итого по разделу IX	3 491,3
	XIII. Доходы и накопления текущего года	
	Результаты от реализации (прибыли):	
	а) продукции собственного производства, выполненных работ и услуг	15 705,9
	б) продукции ширпотреба из отходов	1 002,1
	Итого	16 708,0
	Доходы, относимые на счет потерь и накоплений:	
	а) по операциям прошлых лет	88,5
	Итого по разделу XIII	—
	Баланс	72 123,9
	Забалансовые статьи	
	Износ основных средств	4 447,6

Пределы очистки не могут быть заранее установлены: все зависит от того, какую из статей указанного выше типа аналитик признает не имеющей существенного значения для целей первоначального обзора имущественного состояния.

Однако есть определенный минимум статей, подлежащих исключению при любых условиях. Это прежде всего те статьи, которые мы выше отнесли к первой группе. Таковы взаимные расчеты в сводных балансах трестов, т. е. статьи, показывающие задолженность предприятий тресту (в активе сводного баланса) и требования треста к предприятиям (в пассиве этого баланса). Далее очистка, бесспорно, должна коснуться счетов доходов и расходов. Доходы и расходы показываются, как известно, в проверочных (месячных) балансах в развернутом виде. Такая детализация, имеющая значение для анализа рентабельности, при первоначальной оценке имущественного состояния, когда необходимо установить только окончательные размеры накопления (либо чистого убытка), представляется излишней. Поэтому в балансе оставляется лишь сальдо результатов.

Следующую группу статей, являющуюся объектом очистки, образуют резервы и регулирующие статьи, подвергающиеся сальдированию как контрпассивы или контрактивы.

Резерв спорных долгов в большинстве случаев, как показывает практика, является вполне реальной потерей и с полным основанием может быть исключен из суммы дебиторской задолженности. Сказанное не распространяется на резерв гарантийный, представляющий собой условное обязательство предприятия. Этот резерв должен быть в балансе сохранен и четко выделен.

Что касается регулирующих статей, то при очистке баланса от таковых приходится проводить различие между контрактивами и контрпассивами. В то время как первые почти всегда подвергаются исключению, вторые весьма часто сохраняются в балансе.

Из контрактивных регулирующих статей, подвергающихся исключению, назовем две: отклонения по плановым ценам на материалы и разницу между плановой и отчетной себестоимостью готовой продукции на складах и отгруженной (в том числе и не оплаченной покупателями).

Что касается той группы регуляторов, которая имеет характер контрпассивных статей, то соответствующие суммы в большинстве случаев все же оставляются аналитиком в составе баланса, хотя природа их как регулятивов никаких сомнений не вызывает. Такая позиция объясняется тем, что, сохраняя эти статьи в балансе, аналитик уже на первом этапе своего исследования может сделать ряд существенной важности заключений [1].

К составу статей, при очистке обычно сохраняемых, принадлежат следующие контрпассивы: расходы за счет средств целевого финансирования, расходы за счет фондов НКФ по отчислениям из прибылей. Сохранение сумм, показывающих размеры

[1] Мы не указываем среди регулятивов, подлежащих исключению, сумму износа, так как вынесение таковой за баланс предписывается законом.

вычетов из фондов и платежи НКФ, позволяет показать в балансе полностью сумму фондов и накоплений. То же относится и к расходам за счет целевых поступлений.

На табл. 71 представлен укрупненный баланс инструментального завода, подвергшийся очистке.

§ 69. Проверка балансов

В главе II уже отмечалось, что аналитик отнюдь не обязан принимать предложенные его вниманию учетные данные на веру. Некритический подход к цифрам учета способен повлечь за собой серьезные ошибки в выводах и предложениях.

Нельзя закрывать глаза на то, что при определенных условиях баланс, которым собирается оперировать аналитик, может оказаться дефектным. Под влиянием разнородных причин: умысла, небрежности, недостаточной компетентности счетных работников баланс перестает правильно отражать имущественное состояние предприятия.

Законодательная нормировка способов оценки балансовых статей, нашедшая свое отражение в ряде законодательных документов и особенно в постановлении СНК Союза ССР от 29 июля 1936 г., указывает путь борьбы с искажением баланса. Аналитику баланса следует по возможности проверить перед началом своей работы хотя бы те балансовые статьи, в которых *вероятнее всего* могут встретиться ошибки или сознательные искажения. Такими статьями в балансе промышленного предприятия являются в первую очередь: а) *незавершенное производство*, б) *расходы будущих лет* и в) *дебиторы*. Маневрируя незавершенным производством, лица, в той или иной мере заинтересованные в сокрытии истины, могут неправильно исчислить стоимость выпущенной продукции, например, преуменьшить ее с целью показать более высокий процент снижения себестоимости. Расходы будущих периодов также открывают возможность для незаконных манипуляций, поскольку затраты, подлежащие включению в калькуляцию отчетного периода, могут быть оставлены на балансе. Наконец дебиторские статьи могут оказаться засоренными суммами требований, безнадежных или сомнительных к получению.

Какими же средствами обладает аналитик для раскрытия подобных искажений баланса? Самым радикальным средством является тщательная *ревизия* отдельных сумм, из которых слагаются статьи баланса, вызывающие сомнение. Возможна (а иногда и прямо необходима) проверка и подлинных документов, если просмотр отчетности или текущих записей почему-либо не удовлетворит аналитика.

Нередко аналитик имеет возможность сократить работу по ревизии балансовых данных или даже вовсе ее избежать. Мы имеем в виду тот случай, когда незадолго до выполнения анализа учетная работа предприятия оказалась объектом *докумен-*

Таблица 71

Баланс инструментального завода (укрупненный и очищенный)
(в тыс. руб.)

АКТИВ

1. Основные средства	23 142,1
2. Сырье и материалы	9 716,7
3. Незавершенное производство (и полуфабрикаты)	5 310,8
4. Готовая продукция	3 203,2
5. Товары отгруженные	1 344,9
6. Денежные средства	805,1
7. Расчеты:	
а) Покупатели по неоплаченным платежным требованиям	704,3
б) Прочие дебиторы (за вычетом резерва)	759,1
в) Спорные долги (в незарезервированной части)	201,2
	1 694,6
8. Расходы за счет будущих отчетных периодов	332,9
9. Расходы за счет целевых поступлений	438,4
10. Расходы за счет фондов	369,1
11. Финансирование строительства (за счет спецфондов)	1 142,3
12. Взносы, отвлеченные средства и отчисления:	
а) Взносы в спецбанки	5 061,2
б) Финансирование других организаций и прочие отвлеченные средства	675,7
в) Суммы, перечисленные главку по изъятию накоплений	15 328
г) Отчисления в фонд директора	154
Итого	21 218,9
13. Расчеты со строительством	548,5
БАЛАНС	69 587,5

ПАССИВ

1. Уставный фонд	41 969,4
2. Амортизационный фонд	1 261,1
3. Спецфонды	842,2
4. Финансирование оборотных средств	5 638,0
5. Целевые поступления	369,1
6. Ссуды по сумме в пути	1 058,4
7. Расчеты:	
а) Поставщики	399,7
б) Рабочие и служащие	671,3
в) НКФ по отчислениям из прибылей	933,4
г) Прочие кредиторы	1 486,9
	3 491,3
8. Результаты (сальдо)	14 958,0
БАЛАНС	69 587,5

тальной ревизии, предписанной законом от 15/IV 1936 г. Поскольку в результате такой ревизии учетные данные подвергаются всемерному уточнению и все допущенные ошибки ликвидируются, баланс, естественно, также оказывается исправленным. Это позволяет аналитику пользоваться балансом уже как бесспорным документом, не прибегая к повторной его проверке.

§ 70. Анализ использования средств путем простого сопоставления сальдо балансов

Анализ сальдо балансов представляет собой простейшую форму анализа использования средств предприятия. В силу ограниченности цифрового материала, привлекаемого к изучению, этот метод анализа дает главным образом ряд разнообразных констатаций, свидетельствующих о сдвигах, происшедших в величине и строении актива и пассива. Однако, как видно будет из дальнейшего, изучение сальдо балансов позволяет вскрыть и определенные взаимосвязи в области привлечения и использования имущественных ресурсов предприятия, т. е. выполнить работу, в которой налицо уже элементы подлинного анализа.

Основным приемом анализа сальдо балансов является сравнение. Конструируемые для целей сравнения таблицы чаще всего охватывают только два баланса: отчетный и базисный (плановый или баланс к началу отчетного периода), сопоставление с которым должно показать аналитику, какова природа и интенсивность обнаруженных в отчетном балансе изменений. Чем больше разрыв между этими двумя величинами (в целом и по элементам), тем обычно легче аналитику формулировать выводы, оценивающие качество происшедших сдвигов и их положительную или отрицательную роль в жизни предприятия. Напротив, при наличии небольшой разницы для обнаружения истины приходится прибегать к глубокой обработке цифровых данных с помощью более точных методов анализа.

Приведем в подтверждение сказанного пример:

Аналитик сопоставил отчетный и плановый балансы машиностроительного завода на конец III квартала 1935 г. Оба баланса были предварительно подвергнуты некоторой обработке, выразившейся в укрупнении балансовых рубрик и в сальдировании результатных счетов. Сопоставление обнаружило следующее (см. табл. 72).

Сопоставление этих двух балансов позволило дать довольно четкую характеристику финансового хозяйства завода. Как видим, налицо значительный внеплановый рост баланса (почти на 5 млн. руб.), причем даже при отсутствии данных о выполнении программы можно без колебаний сказать, что увеличение суммы баланса в основном вызвано не изменением объема работы, но рядом организационно-производственных и финансовых неполадок, обусловивших диспропорцию отдельных статей баланса. Так, в активе отмечается наличие крайне значительного остатка готовой продукции, втрое превышающего плановую норму. Гипертрофия товарных остатков лишь в небольшой части может быть объяснена одновременным сокращением статьи «незавершенное производство». Очевидно рост остатков в основном обусловлен временной или длительной задерж-

Баланс машнностроительного завода

АКТИВ

Основные статьи	По плану иа 1/X 1935 г.	По отчету на 1/X 1935 г.
I. Основиые средства	16 167	16 449
II. Прозводственые запасы:		
1. Основные материалы	2 188	2 364
2. Вспомогательные материалы, иструменты н пр.	1 915	2 144
	4 103	4 508
III. Незавершеное проиводство и полуфабрикаты		
IV. Товары (готовая продукцня)	3 459	2 965
V. Товары отгруженные:	984	2 990
1. Товары, отгруженные по иногородним н одногородинм расчетам	—	1 382
2. Товары неоплачеиные	—	747
	—	2 129
VI. Предметы, выделенные для реализацнн	—	5
VII. Денежные средства	—	35
VIII. Расчеты:		
1. Разные дебиторы	—	258
2. Сомнительиые долги	33	33
	33	291
IX. Расходы будущих лет	1 269	1 424
X. Отвлеченные средства	819	609
XI. Виутренние расчеты		
1. Расчеты по выделеиным средствам	545	1 075
XII. Расчеты со сбытом по накоплеиням	613	305
Итого	27 992	32 785

кой реализации. (Причины этой задержки при пользованни упрощенным методом анализа, конечно, остаются необъясненными.)

Далее обращает на себя внимаиие огромное сальдо по статьям «товары отгруженные» н «товары неоплаченные». Здесь приходится отметить два существенных дефекта, одинаково свидетельствующих о недостаточной четкости фннансовой работы иа заводе:

а) отсутствие в плановом балансе статьи «товары отгруженные»,

б) широкое кредитование покупателей, повлекшее за собой образование дебиторской задолженности в 747 тыс. руб. («товары неоплаченные»).

Наконец в качестве четвертой статьн, свидетельствующей о недостаточной четкости работы предприятия, следует отметить статью «расчеты», сальдо которой в девять раз превышает залимитированную сумму.

Прочие статьн актива (основные средства, производственные запасы, расходы будущих лет) также обнаруживают некоторое отклонение от плана, но судить о характере этого отклонения на основании одних лишь балансовых цифр не представляется возможным.

Резкое иарушение лимитов по многим активным статьям заранее подготовляет аналитика к выводу о наличии в пассиве значительных внепла-

Таблица 72

на 1/X 1935 г. (в тыс. руб.)

ПАССИВ

Основные статьи	По плану на 1/X 1935 г.	По отчету на 1/X 1935 г.
I. Фонды:		
1. Уставный (включая увеличение)	17 108	20 368
2. Амортизационный	2 998	2 832
3. ФУБР	223	46
4. Прочие фонды	—	17
	20 329	23 263
II. Целевые резервы (сальдо)	29	29
III. Регулирующие статьи:		
1. Износ	1 361	1 358
2. Отклонения от плановых цен и дооценки	3	7
	1 364	1 365
IV. Бюджетное финансирование (оборотных средств)	1 041	1 682
V. Краткосрочное банковское предприятие:		
1. Госбанк по ссудам и несезонным накоплениям	600	600
2. Госбанк по ссудам по суммам в пути	—	1 231
	600	1 831
VI. Расчеты:		
1. Кредиторы по неоплаченным счетам и неотфакт. поставкам	—	748
2. НКФ, соцстрах и кредитные учреждения по взносам за займы	—	375
3. Рабочие и служащие	250	487
4. Прочие кредиторы	—	2 445
	250	4 055
VII. Доходы и накопления текущего года (сальдо)	1 599	560
VIII. Накопления до отчетного года	2 780	—
Итого	27 992	32 785

новых источников финансирования. Обзор цифр пассива подтверждает это полностью. Вопреки закону о кредитной реформе завод удерживает в своем распоряжении значительные суммы, принадлежащие его кредиторам. Самый состав кредиторской задолженности крайне неблагоприятен для завода. Три четверти миллиона рублей завод не уплатил поставщикам за отгруженные товары, 375 тыс. руб. составляет задолженность по неотложным платежам НКФ и соцстраху, превышена плановая сумма задолженности рабочим и служащим и в заключение по крайней неясной статье «прочих» кредиторов значится огромное сальдо в 2445 тыс. руб.

Все плановые источники финансирования работы завода (бюджет и банки) значительно превышены, и это несмотря на то, что значительная часть доходов истекшего года оставлена в распоряжении завода и присоединена к уставному фонду.

Пассив баланса дает также право заключить, что нездоровая финансовая политика не являлась единственным дефектом оперативной работы завода: рентабельность его производственных операций также оставляет желать лучшего. Как показывает статья VII, сальдо накоплений к концу III квартала оказалось вдвое ниже запланированного. Финансовые затруд-

нения завода, бесспорно, могут быть поставлены в непосредственную связь с этой пониженной рентабельностью, так как недостаток накоплений, способных восполнить нехватку оборотных средств, толкал завод к задержке платежей поставщикам и другим кредиторам.

Рассмотренный нами баланс позволит дать достаточно рельефную характеристику предприятия, оказавшегося в затруднительном финансовом положении из-за серьезных неполадок в производстве.

Столь же отчетливо разбор баланса может засвидетельствовать успехи предприятия, достигнутые в результате производственного подъема.

Вот образец такого баланса (см. табл. 73). Речь в данном случае идет об одном из машиностроительных заводов Главгормаша. Объектом сравнения являются балансы завода на 1 января 1937 г. и 1 января 1938 г. К составлению привлечены также плановые нормативы.

Обзор главнейших статей актива и пассива позволяет со всей определенностью утверждать, что общее имущественное положение предприятия за отчетный год существенно улучшилось. Значительно здоровее стала прежде всего финансовая база предприятия. При общем увеличении суммы баланса на 2,9 млн. руб., уставный фонд возрос на 3,6, иначе говоря, сумма собственных средств предприятия увеличилась на 0,7 млн. руб. Достаточно ознакомиться с главнейшими позициями пассива, чтобы убедиться, что не только сократилась доля позаимствованных средств, но и самая структура их стала здоровее. Особенно следует отметить резкое сокращение задолженности поставщикам, что, бесспорно, указывает на укрепление платежной дисциплины предприятия. Значительный (может быть даже чрезмерный) запас денежных средств позволяет считать платежеспособность предприятия на ближайшее по крайней мере время обеспеченной.

Ряд положительных симптомов мы наблюдаем и в отношении других элементов баланса. Так сократилась задолженность по товарам, не оплаченным покупателями. Значительно нормальнее стало соотношение между суммой основных и прочих материалов. В начале года на 1 руб. основных материалов приходилось более 83 коп. вспомогательных материалов и тому подобных ценностей, что, несомненно, является показателем гипертрофии этой последней группы. К концу года соотношение стало заметно лучше и составляет уже 1 : 0,6.

Однако здесь не все еще сделано, как показывает сравнение с нормативами.

Запасы сырья и материалов к концу года почти совпадают с установленными планом лимитами. Между тем по прочим материалам разрыв пока не ликвидирован.

По незавершенному производству положение вполне удовлетворительное: фактические остатки совпадают с плановыми лимитами.

Таблица 73

Сравнение балансов машиностроительного завода на 1/I 1937 и 1/I 1938 гг.

АКТИВ

Наименование статей	По отчету на 1/I 1937 г.	По отчету на 1/I 1938 г.
1. Основные средства	6 451	7 029
2. Материалы:		
а) основные	1 734	3 020
б) прочие	1 444	2 031
3. Незавершенное производство и полуфабрикаты	2 863	3 030
4. Готовые изделия на складах	2 789	3 392
5. Предметы, выделенные для реализации	96	—
6. Товары отгруженные	1 324	1 806
7. Товары, не оплаченные заказчиками	798	706
8. Денежные средства	106	1 331
9. Дебиторы	250	322
10. Расходы за счет будущих периодов	128	233
11. Финансирование строительства	56	4
12. Взносы, отчисления и другие отвлеченные средства	2 785	804
	20 824	23 708

ПАССИВ

Наименование статей	По отчету на 1/I 1937 г.	По отчету на 1/I 1938 г.
1. Уставный фонд	11 301	14 906
2. Прочие фонды	194	464
3. Резерв спорных долгов	—	1
4. Предстоящие платежи	18	53
5. Разница между плановой и отчетной себестоимостью готовых изделий и товаров отгруженных	299	1 017
6. Целевые поступления	34	30
7. Долгосрочное кредитование	576	542
8. Краткосрочные ссуды:		
а) на суммы в пути	1 094	1 909
б) на прочие ссуды	1 543	60
9. Расчеты:		
а) поставщики	1 250	457
б) рабочие и служащие	388	349
в) прочие кредиты	423	274
10. Прибыль	3 704	3 646
	20 824	23 708

Плановые нормативы на 1938 г.

1. Сырье и основные материалы . . . . 3 140 тыс. руб.
2. Прочие материалы и топливо . . . . 1 358 „ „
3. Незавершенное производство . . . 3 080 „ „
4. Готовые изделия . . . . 2 440 „ „
5. Расходы будущих лет . . . . 638 „ „

Заметно увеличилась балансовая стоимость остатка товаров на складе и отгруженных.

При оценке этого фактора нельзя, однако, оставлять без внимания статью 5 пассива. Если сделать соответствующий зачет и сравнивать товарное сальдо, показанное по себестоимости, то налицо оказывается даже снижение.

В целом баланс рисует картину предприятия, достаточно успешно изживающего дефекты в строении своих средств и имеющего все основания быть отнесенным к разряду здоровых хозяйств.

§ 71. Анализ баланса путем взаимоувязки определенных активных и пассивных статей

Изложенный выше способ в силу своей примитивности позволяет формулировать лишь самые общие выводы и совершенно не открывает аналитику возможность измерения связей между явлениями.

Между тем при сравнительно небольшой перестановке балансовых статей в активе и пассиве, выполненной по определенной системе, можно раскрыть связи между определенными элементами актива и пассива, исследовать их влияние друг на друга.

Метод, применяемый в данном случае, именуется методом горизонтального сечения баланса и состоит в том, что баланс разбивается по горизонтали на ряд самостоятельных групп, в каждой из которых определенные источники средств (статьи пассива) противопоставляются имущественным ценностям (активные статьи), за счет этих ресурсов полученным или приобретенным.

Самый порядок перегруппировки статей баланса зависит от тех непосредственных задач, которые аналитику предстоит разрешить: для нужд ретроспективного анализа служит группировка одного типа (применяемая, как ниже будет показано, в нескольких вариантах); для нужд анализа перспективного — группировка другого вида.

В настоящем изложении мы коснемся одного из вариантов горизонтального сечения, который применяется на практике — варианта Народного комиссариата тяжелой промышленности.

Группировка баланса по схеме Наркомтяжпрома преследует цели преимущественно внутрихозяйственной ориентации и конструктивно наиболее проста.

Согласно принятой в этом случае методике баланс промышленного предприятия разбивается по активу и пассиву на два основных раздела «А» и «Б», каждый из которых образует замкнутую систему взаимно-балансирующихся статей. Внутри раздела «Б» имеется еще дополнительная разбивка, элементы которой не дают баланса.

Группировка балансовых статей по такой схеме Народного комиссариата тяжелой промышленности представлена ниже. Объект анализа — баланс Магнитогорского металлургического комбината к 1/I 1938 г. (см. табл. 74).

При пользовании указанной в таблице группировкой балансовых статей представляется возможным ответить на ряд существенной важности вопросов, а именно: 1) какая часть уставного фонда вложена в основные средства и какая входит в состав средств оборотных; 2) в какой доле оборотные средства покрываются разного рода краткосрочными кредитами; 3) за счет каких источников образовалась дебиторская задолженность и появились другие внеплановые статьи актива.

Разбивка уставного фонда (или в предприятиях, входящих в состав трестов, статьи «расчеты между трестом и предприятием») на две части имеет существенное значение, так как этим путем аналитик получает возможность установить, участвует ли в работе предприятия тот минимум собственных оборотных средств, который намечен по плану, и не потерпел ли этот плановый минимум ущерба от поглощения части его разного рода иммобильными суммами и прямыми убытками. Если подобный случай, действительно, имел место, то аналитик получает возможность точно установить размер отклонения от нормы.

Рассмотренная нами схема (как и другие варианты разложения баланса), давая ценные сведения для оценки финансовой дисциплины предприятия, не может быть, однако, использована при разрешении основного вопроса, стоящего перед аналитиком, а именно вопроса о соответствии закрепленных в предприятии средств той полезной работой, которая с помощью этих средств была выполнена.

Во всех случаях, когда предприятие в сколько-нибудь значительной степени отклонилось от количественных показателей работы, намеченных планом (в промпредприятии, например, значительно перевыполнило или, напротив, недовыполнило производственную программу), простое сопоставление отчетного баланса с плановым дает неточные, нередко прямо искаженные результаты, пользование которыми для характеристики правильности управления средствами предприятия представляется совершенно невозможным. В таких случаях, очевидно, необходим более совершенный анализ привлечением ряда других учетных данных.

§ 72. Анализ использования средств в связи с исследованием объема работы предприятия

Анализ использования средств по данным одного лишь сальдо баланса способен дать практически ценные результаты только при условии, что фактический выпуск продукции за исследуемый период совпадает с плано-

АКТИВ (в тыс.

Наименование статей	Отчетный баланс		Директивный баланс на 1/I 1938 г.
	на 1/I 1937 г.	на 1/I 1938 г.	
А. Основные средства и вложения			
1. Основные средства	902 460	883 715	1 056 020
2. Внеплановые вложения оборотных средств в капитальное строительство	—	6 157	—
3. Отчисления ГУМП по накоплениям	—	45 600	50 000
4. Ценные и процентные бумаги	2	24	2
. Спорные долги	183	180	183
6. Индивидуальные авансы застройщикам . .	425	182	300
7. Отчисления в фонд директора	1 415	732	—
7а. Отчисления в фонд накоплений от производства ширпотреба из отходов	—	468	—
. Финансирование строительства, произведенного в порядке постановления СНК СССР от 19/IX 1935 г. и 7/VII 1936 г. . . .	832	2 101	1 500
9. Расходы за счет спецфондов (кроме финансирования капитальных работ)	—	3 207	—
10. Финансирование за счет фондов законченных и сданных капитальных работ	—	321	—
11. Расходы за счет целевого финансирования	—	71	—
12. Финансирование других организаций . . .	—	36	—
Баланс по гр. А . .	905 317	942 794	1 108 005
Б. Средства в обороте			
I. Материальные ценности и прочие статьи, покрываемые собственными оборотными средствами			
13. Сырье и основные материалы	11 831	14 889	11 000
14. Вспомогательные материалы	14 443	19 156	11 000
15. Топливо	13 190	6 487	16 000

руб.)

Таблица 74

ПАССИВ

Наименование статей	Отчетный баланс на 1/I 1937 г.	Отчетный баланс на 1/I 1938 г.	Директивный баланс на 1/I 1938 г.
А. Покрытие основных средств и иммобильных вложений			
1. Уставный фонд	755 933	746 969	925 878
2. Амортизационный фонд	7 252	8 449	8 864
3. Резерв спорных долгов	183	180	183
4. Долгосрочное кредитование	123 042	123 185	123 042
5. Финансирование на подготовку кадров и содержание детсадов	—	—	—
6. Накопление до отчетного года	18 470	—	—
7. Накопление за 1937 г.	—	59 051	50 038
8. Фонд директора	437	1 185	—
9. Фонд ширпотреба	—	468	—
10. Прочие спецфонды на капитальные ремонты	—	800	—
11. Расчеты со строительством по законченным внеплановым работам	—	2 507	—
	905 317	942 794	1 108 005
Б. Покрытие средств в обороте			
I. Покрытие материальных ценностей и прочих статей			
11. Уставный фонд (в остающейся части)	71 414	77 025	72 760
12. Бюджетное финансирование в оборотн. средства	—	1 961	10 740

Наименование статей	Отчетный баланс на 1/1 1937 г.	Отчетный баланс на 1/1 1938 г.	Директивный баланс на 1/1 1938 г.
16. Запасные части машин, малоценный и быстроизнашивающийся инструмент, инвентарь и спецодежда	30 353	31 593	26 000
17. Незавершеиое производство	3 618	4 728	4 800
18. Полуфабрикаты	4 750	8 414	6 000
19. Товары и готовые изделия	30 125	14 482	10 500
20. Расходы будущих лет	386	343	1 700
Итого по ст.ст. 13—20	108 696	100 092	87 000
II. Прочие активы			
21. Товары отгруженные и выполненные работы	11 193	6 699	10 000
22. Товары, не оплаченные покупателями	3 863	5 850	1 000
23. Денежные средства	2 359	3 477	3 000
24. Средства в расчетах (разные дебиторы)	6 555	7 613	5 000
25. Предметы, выделенные для реализации	1 247	463	1 000
26. Неоконченная ликвидация основных средств	—	3	—
27. Отчисление разниц в новых и старых ставках соцстраха	—	954	—
28. Взаимные расчеты с отдел. капит. строит., подлежащие возмещению	—	1 387	—
Итого	25 217	26 446	20 000
Баланс по гр. Б	133 913	126 538	107 000
Баланс по гр.гр. А и Б	1 039 230	1 069 332	1 215 005

Наименование статей	Отчетный баланс на 1/I 1937 г.	Отчетный баланс на 1/I 1938 г.	Директивный баланс на 1/I 1938 г.
13. Рабочие, служащие и соцстрах (в минимальной задолженности)	3 500	3 500	3 500
14. Госбанк по ссудам	25 480	7 531	—
15. Разница между расчетной ценой и себестоимостью остатка готовых изделий	—	361	—
Итого 11—15	100 394	90 378	87 000
II. Прочие пассивы			
15. Госбанк по инкольному счету под суммы в пути	4 111	4 233	6 000
16. Госбанк по внеплановым ссудам	970	932	—
17. Кредиторы разные	25 409	26 784	10 000
18. Прочие спецфонды	1 568	2 538	1 860
19. Резерв предстоящих расходов	1 131	68	2 000
20. Разница между плановой и отчетной себестоимостью по товарам отгруженным	140	—	140
21. Расчеты со строительством, подлежащие возмещению	190	651	—
22. Органы НКФ по расчетам с бюджетом за разницы в страховых отчислениях	—	954	—
Итого	33 519	36 160	20 000
Баланс по гр. Б	133 913	126 538	107 000
Баланс по гр. гр. А и Б	1 039 230	1 069 332	1 215 005

вымирасчетами либо незначительно от них отклоняется.

Во всех прочих случаях, т. е. при сколько-нибудь крупном отклонении от плана выводы, полученные на основе одних только балансовых цифр, оказываются весьма проблематичными. Это происходит по вполне понятной причине: связь между размерами выполненной предприятием работы и суммой необходимых для этого вложений настолько велика, что под ее влиянием может в корне измениться облик первоначально запроектированного баланса.

Как же должен осуществляться анализ использования средств в связи с исследованием объема работы предприятия?

Поскольку рассматриваемый нами способ базируется на сопоставлении имущественных фондов предприятия с выполненной при помощи этих фондов хозяйственной работой, в распоряжении аналитика должны находиться: а) балансовые данные и б) данные о величине продукции или, употребляя укоренившийся в практике термин, об обороте предприятия.

Как те, так и другие сведения черпаются из бухгалтерских отчетов за исследуемый и предшествующие периоды, а также из соответствующих таблиц промфинплана. Это необходимо для того, чтобы сравнить темпы использования средств за данный период с аналогичными показателями плана прошлого года (квартала, месяца). Если к сравнению привлекаются другие предприятия, то круг аналитических материалов оказывается еще более обширным.

Основной принцип анализа использования средств состоит в раскрытии зависимости между величиной средств и оборотом. В качестве третьей величины, точно лимитирующей объем исследования, вводится еще время оборота, т. е. число месяцев и дней, в течение которых данная хозяйственная работа была выполнена.

Термин «использование средств» в применении к основному и оборотному фондам должен пониматься по-разному. Под использованием основного фонда как категорией анализа баланса принято понимать размеры выпуска продукции на единицу этого фонда (в денежном или натуральном выражении). Что касается оборотного фонда, то, говоря об использовании такового, мы имеем в виду быстроту его циркуляции в хозяйстве. Отсюда вытекает, что сопоставление каждой из двух названных имущественных категорий с оборотом уместнее совершать порознь. Можно, конечно, дать и единую форму сопоставления. Однако полученный в этом случае результат не будет обладать особой практической ценностью, поскольку он явится крайне условной величиной. Вряд ли необходимо поэтому вычислять для отдельного предприятия оборот всех средств.

Указанный аргумент является достаточно веским, чтобы побудить аналитика стать на путь не одного, а двух последовательных исчислений, оперируя в каждом случае соответственной частью закрепленных в предприятии средств.

Мы остановимся сперва на анализе использования оборотных средств. В постановлении СНК и ЦК партии от 21/X 1931 г. о мероприятиях по внедрению хозрасчета сказано: «с проведением закона о собственных оборотных средствах на хозорганы ложится ответственность за максимально-эффективное использование переданных им оборотных средств, их сохранение и пополнение» (разрядка моя — *Н. В.*). В этих немногих словах дана четкая формулировка задач, стоящих перед каждым аналитиком при изучении вопросов использования оборотных средств.

Анализ использования средств, как уже отмечалось, базируется на исследовании взаимозависимости между оборотом, суммой оборотных средств и временем оборота. Эта взаимозависимость регулируется следующими тремя пропорциями:

$$(I)\ X:1=O:З$$
$$(II)\ У:B=З:O$$
$$(III)\ Z:З=1:O$$

Здесь *О* обозначает величину продукции (сумму оборота); *З* — сумму (запас) оборотных средств; *В* — продолжительность изучаемого периода; *X* — скорость вращения средств; *У* — продолжительность отдельного цикла (в днях оборота); *Z* — степень закрепления средств, т. е. число копеек оборотного фонда, связываемое одним рублем оборота.

Произведя необходимые действия, получаем следующие три формулы оборачиваемости средств:

X — число оборотов за исследуемый период (иначе число циклов оборота) $=\frac{O}{З}$; (I)

У — число дней, затрачиваемых на однократный оборот средств (иначе продолжительность цикла оборота) $=\frac{З\times B}{O}$; (II)

Z — число копеек оборотных средств, связываемое в балансе одним рублем оборота (иначе коэфициент закрепления оборотных средств) $=\frac{З}{O}$. (III)

Первые две из вышеприведенных формул широко применяются аналитиками. Менее известен последний вариант, несмотря на то, что он гораздо понятнее иллюстрирует зависимость между вложенными средствами и произведенной с их помощью хозяйственной работой.

Формулы оборачиваемости средств получают практическую ценность только в том случае, если результаты их будут сравнены с плановыми данными и с аналогичными показателями прошлого года. Сравнение с планом позволит аналитику выяснить, в какой мере руководители предприятия научились регулировать движение сосредоточенных в их ведении материальных ресурсов и оказались ли они в силах путем рационализаторских мероприятий перевыполнить установленный план и «уплотнить» свой баланс. Сравнение с прошлым годом покажет, в каком направлении эволюционирует предприятие: удается ли ему двигаться неуклонно по пути ускорения оборачиваемости средств и мобилизации внутренних ресурсов, стабилизировалось ли оно на раз достигнутом уровне или даже стало на путь регресса, увеличивая сверх нормы размеры имущественных вложений.

Весьма целесообразным надо также считать сопоставление скорости оборота средств в анализируемом предприятии с оборачиваемостью средств в наиболее преуспевающих предприятиях.

Иллюстрируем все сказанное выше небольшим цифровым примером.

Пусть оборотные средства предприятия равняются Р. 1 500 000, период, охватываемый анализом, 1 году, или 365 дням, оборот за это время — Р. 7 200 000. Тогда число оборотов за год составит $\frac{7\,200\,000}{1\,500\,000} = 4{,}8$ раза, продолжительность однократного оборота (цикла) в днях $\frac{1\,500\,000 \times 365}{7\,200\,000} = 76$ дней (с небольшим округлением). Коэфициент закрепления оборотных средств $\frac{1\,500\,000}{200\,000} = 0{,}208$.

Предположим далее, что сумма оборотных средств, установленная плановыми нормативами, должна была составить в отчетном периоде Р. 1 575 000 оборот Р. 7 000 000. Тогда соответствующие показатели оборачиваемости выразятся числами: 4,4 раза, 82 дня, 0,225. Сопоставление этих показателей с отчетными обнаружит следующую картину:

Показатели	По плану	По отчету	Изменения
1. Число оборотов за отчетный период	4,4 раза	4,8 раза	Увеличение числа оборотов на 0,4
2. Продолжительность однократного оборота (в днях)	82 дня	76 дней	Ускорение оборачиваемости на 10 дней в каждом цикле
3. Коэфициент закрепления оборотных средств	0,225	0,208	Уменьшение вложения оборотных средств на 2,1 коп. на 1 руб. продукции, или на 151 тыс. руб. на весь выпуск

Рассматривая все три показателя, мы вправе притти к выводу, что наиболее рельефным из них является третий, дающий хозяйственнику самое конкретное представление о непосредственном результате ускорения (или замедления) оборачиваемости средств в пред-

приятии. Хозяйственник гораздо лучше усвоит тот факт, что в силу создавшихся условий в предприятии закреплено на 122 тыс. руб. меньше оборотных средств, нежели значительно более абстрактные сигнализации двух первых показателей: сокращение продолжительности или однократного оборота на 8 дней или увеличение числа оборотов на 0,4 раза.

§ 73. Способы определения величин *О* и *З* при анализе использования средств в промышленном предприятии

Пользование формулами оборачиваемости средств предполагает достаточно точное исчисление размеров оборота и запаса оборотных средств, т. е. величин *О* и *З*. В качестве величины *О* следует брать сумму товарной продукции. Сумма продукции должна быть исчислена по расчетным ценам, ибо затраты предприятия на изготовление данной продукции при поступлении таковой в сферу обращения будут компенсироваться не по фактической их стоимости, а в соответствии с условиями договора между предприятием и приемщиком его продукции.

Для большей точности аналитику надлежит базироваться на стоимости продукции, действительно отпущенной предприятием за отчетный период. Эта величина определяется путем прибавления к сумме товарной продукции остатка изделий на складах к началу отчетного периода и вычитания остатка к концу периода, причем оба остатка опять-таки исчисляются по расчетным ценам, а не по себестоимости, в которых они значатся на соответствующих балансах. Такой прием должен быть признан наиболее правильным, поскольку оборот средств предприятия оказывается завершенным не в момент поступления готовых изделий на склад, но лишь после отгрузки их в адрес тех или иных покупателей.

Обратимся теперь к вопросу о способе нахождения величины *З*. Как уже отмечалось выше, речь в этом случае касается только оборотной части актива. Для получения этой суммы необходимо, следовательно, выяснить, какие статьи баланса могут быть причислены к оборотным средствам.

В состав оборотных средств промышленного предприятия включаются полностью (или с оговорками) следующие статьи баланса: 1) материалы (сырье и основные материалы, топливо, вспомогательные материалы) и инструмент краткосрочного пользования; 2) незавершенное производство; 3) полуфабрикаты; 4) готовые изделия; 5) денежные средства (касса и сальдо расчетного счета в Госбанке); 6) дебиторы; 7) расходы будущих лет.

Необходимость включения групп 1—3 и 5 в рубрику оборотных средств является очевидной. Сомнения могут возникнуть лишь в отношении «готовых изделий», «дебиторов» и «расходов будущих лет». Изделия, выпущенные из производства, переходят в сферу обращения и, стало быть, к составу производственного фонда не относятся. Такое решение можно считать пра-

вильным в части изделий, которые уже отгружены и числятся на балансе (по счету «товаров отгруженных») лишь из-за отсутствия сведений об акцепте счетов покупателями. Поскольку стоимость таких изделий полностью или в подавляющей части возмещается средствами, предоставленными Госбанком в порядке специального кредита (под «суммы в пути»), включение их в состав оборотного фонда может лишь исказить размеры действительно закрепленных за данным промышленным предприятием оборотных средств.

Иначе надо подходить к остатку готовых изделий на складе предприятия. В обстановке усиленного спроса на промышленные изделия производство товаров «в запас» не должно иметь места.

Исключение составляют лишь предприятия сезонного производства, но в этих случаях изделия, если и хранятся на складах предприятия, то обычно находятся уже во владении других организаций, или же стоимость их оказывается покрытой ссудой банка.

Естественно, что при таких условиях время хранения изделий должно быть минимальным, определяясь технически необходимым сроком для приемки, сортировки, отбора и отправки изделий по назначению. Всякое нарушение установленного планом предельного срока задержки изделий на складе ведет к накоплению излишних запасов готовой продукции, т. е. к омертвлению имущественных средств, и должно рассматриваться как явление глубоко-отрицательное, ответственность за которое несут руководители предприятий. В силу изложенного часть оборотного фонда, заключенная в готовой, но еще не выпущенной со складов продукции, при анализе использования средств в промышленном предприятии, безусловно, должна включаться в состав величины *З*.

Дебиторы, несмотря на принадлежность части из них к составу промышленных дебиторов (авансированные поставщики и подрядчики и т. п.), а части — к составу дебиторов торговых (должники по неурегулированным платежам за отпущенные изделия), должны быть целиком включены в состав величины *З*, хотя вторая категория задолженности представляет собой средства, находящиеся в сфере обращения. Это диктуется тем обстоятельством, что мы здесь имеем дело с ненормальным для промышленного предприятия связыванием в сфере обращения части выделенных ему оборотных средств, связыванием, которое должно быть учтено при анализе использования средств в данном предприятии.

Дебиторы подлежат включению в состав величины *З* не в полной своей балансовой стоимости, но за вычетом резервированных сумм (что, обычно, принимается во внимание уже при очистке баланса).

Что касается расходов будущих периодов, то здесь приходится проводить различие между расходами, покрытие которых со-

стоится в ближайшем году, и расходами, рассчитанными на покрытие в течение последующих лет. Первую группу можно с полным правом рассматривать как вложения в незаконченный еще производственный цикл, аналогично незавершенному производству (поскольку они наряду с другими затратами войдут в себестоимость изделий ближайших выпусков) и, следовательно, причислять к оборотным средствам. Вторую группу, куда входят суммы, иммобилизованные на длительный срок, очевидно, по аналогии с основными фондами и отвлеченными средствами, в состав величины *З*, включать нельзя.

Сомнения могут возникнуть еще по одному вопросу. Себестоимость выпущенной предприятием продукции складывается не только из затраченных материалов, сырья, расходов из фонда зарплаты и других статей оборотного фонда. В состав ее входит и некоторая часть фонда основного, а именно сумма снашивания. Эта величина принимает форму амортизационных отчислений и является одним из существенных элементов калькуляции, особенно в предприятиях с высокой технической вооруженностью. Между тем, говоря о величине *З*, мы все время имеем в виду только оборотные средства. Это обстоятельство может навести на мысль, что результат сопоставления *О* и *З* окажется неточным в силу якобы несоизмеримости обеих величин (в *О* наряду с оборотным фондом заключена и часть фонда основного, в *З* отражается только оборотный фонд). Нетрудно убедиться в ошибочности такого предположения. Если в начале года в составе оборотного фонда амортизационные суммы еще не успели накопиться (кроме небольшой величины, входящей в стоимость остатка изделий на складе), то в дальнейшем они появляются, увеличиваясь в своих размерах из месяца в месяц, поскольку в себестоимость каждой новой партии изделий входит соответствующая сумма износа основного фонда. Трансформированная таким образом часть основного фонда не числится отдельной статьей в активе баланса, но может скрываться и в изделиях, и в материалах, и в денежной наличности, и в дебиторских статьях, т. е. в любой категории оборотных средств.

Осветив подробно вопрос о составе величины *З*, мы не выяснили еще, надлежит ли извлекать ее из одного или нескольких балансов. С формальной точки зрения нет препятствий к тому, чтобы пользоваться для целей сопоставления с оборотом балансовыми данными только на начало или конец отчетного периода. Однако практическая ценность подобного сопоставления крайне невелика: баланс в единственном числе — величина слишком индивидуальная, чтобы почерпнутые оттуда сведения могли рассматриваться как характерные для данного периода. По указанной причине аналитик с самого начала должен стать на путь использования не каких-либо отдельных балансов, а средней из нескольких смежных балансов. В большинстве аналитических работ, даже если они охватывают годовой отрезок времени, принято ограничи-

ваться выводом средней лишь по двум балансам: к началу и концу исследуемого периода. Такая средняя дает очень приближенный результат, особенно в тех случаях, когда на величину статей оборотного фонда оказывают заметное влияние сезонные колебания. Вот почему следует всячески рекомендовать пользование средней, выведенной на основе возможно большего числа промежуточных балансов. В частности, если речь идет о годовом сроке, то надлежит выводить среднюю хотя бы из пяти балансов (на начало и конец года и на каждое первое число квартала), а еще лучше из суммы балансов месячных.

§ 74. Детализация формул оборачиваемости средств

При анализе оборачиваемости средств в предприятии нельзя ограничиваться вычислением срока циркуляции средств или коэфициента закрепления только по оборотному фонду в целом Знание этих цифр не выведет аналитика за пределы сухих констатаций, в то время как прямой задачей аналитика на данном этапе его работы является выяснение причины отрыва от установленных для предприятия норм закрепления средств. Подойти к разрешению этой задачи аналитик сумеет лишь путем детализации формул оборачиваемости. В чем же существо этой детализации и как она технически проводится?

Процесс кругооборота средств Маркс наглядно представляет в таком виде:

$$П \ldots\ Т_1 — Д_1 — Т < {P \atop СП} \ldots П^1.$$

Производительный фонд предприятия проходит, стало быть, три последовательных фазы: 1) фазу реализации продуктов производства $Т_1—Д_1$; 2) фазу приобретения средств производства $Д_1—Т < {P \atop СП}$ и 3) фазу непосредственного производственного процесса и подготовительных к нему операций ($Т< {P \atop СП} \ldots П$), целиком протекающую в рамках предприятия и заканчивающуюся выпуском изделий [1].

Продолжительность всего цикла оборота (в днях) определяется по формуле: $У = \frac{З \times В}{О}$. Основываясь на вышеизложенном, мы вправе сказать, что величина $У$ представляет собой не что иное, как сумму сроков, затрачиваемых каждой частицей оборотных средств на последовательный пробег отдельных стадий оборота. Но коль скоро это так, перед аналитиком возникает необходимость сде-

[1] Здесь P— рабочая сила, $СП$— средства производства: сырье, материалы, топливо, средства труда.

лать дальнейший шаг и определить продолжительность каждой стадии, т. е. сроки пребывания средств предприятия в форме денежного, производительного и товарного фонда.

Осуществив подобную детализацию, аналитик сумеет узнать, на каком участке движение оборотных средств совершалось с отставанием от плановых темпов или прошлогодних скоростей. Задача, стало быть, сводится к нахождению трех слагаемых, в совокупности своей дающих продолжительность однократного оборота средств в предприятии (в нашей формуле величину $У$).

Из сказанного вытекает, что если разбить величину $З$ на величины, ее составляющие, и произвести надлежащие замещения в общей формуле, то можно будет вычислить, сколько времени оборотные средства предприятия задерживаются в каждой промежуточной стадии.

Величина $З$ слагается из трех частей, представляющих собой производительный, товарный и денежный фонд, как особые функциональные формы того наличия оборотных средств, которым располагает данное промышленное предприятие.

Первая часть включает сырье, материалы, топливо, незавершенное производство и полуфабрикаты, вторая — готовые изделия (товары), третья — денежную наличность и оборотные средства предприятия в распоряжении третьих лиц (дебиторов). Обозначим эти три части соответственно буквами $П$, $Т$ и $Д$ и заменим в формуле $У = \frac{(З \times В)}{О}$ величину $З$ суммой этих слагаемых. Формула примет тогда следующий вид:

$$У = \frac{(П + Т + Д) \times В}{О} = \frac{(П \times В) + (Т \times В) + (Д \times В)}{О} = \frac{П \times В}{О} + \frac{Т \times В}{О} + \frac{Д \times В}{О}.$$

Первое из этих слагаемых $\frac{(П \times В)}{О}$ определяет срок задержки оборотных средств в материально-производственной сфере, второе $\frac{Т \times В}{О}$ устанавливает продолжительность задержки этих средств в оболочке уже готовых, но еще не отправленных по назначению изделий, третье $\frac{(Д \times В)}{О}$ фиксирует время, в течение которого предприятие не использует свои средства в производственной сфере из-за невозможности тотчас же обратить свой денежный запас на приобретение средств производства либо в силу задержки части средств у должников.

Для иллюстрации сказанного воспользуемся приведенным выше примером, включив в него ряд дополнительных сведений. Пусть из общей суммы оборотных средств, равной 1500 тыс. руб., 500 тыс. руб. состав-

ляет сырье, 450 тыс. руб. — материалы, 100 тыс. руб. — топливо, 90 тыс. руб. — незавершенное производство, 240 тыс. руб. — изделия на складах, 90 тыс. руб. — расчетный счет в Госбанке и 30 тыс. руб. — разные дебиторы.

Произведя необходимые подстановки, приходим к следующим результатам:

(I) $У_1 = \frac{(90 + 30) \times 360}{7200 \text{ тыс. руб.}} = 6$ дней (Срок задержки оборотных средств предприятия в распоряжении других хозяйств до момента превращения их в средства производства)

(II) $У_2 = \frac{(500 + 450 + 100 + 90) \times 360}{7200 \text{ тыс. руб.}} = 57$ дней (Срок, в течение которого каждый рубль оборотных средств находится в материально-производственной оболочке)

(III) $У_3 = \frac{240 \times 360}{7\,200 \text{ тыс. руб.}} = 12$ дней (Срок хранения готовых изделий на складах до момента их реализации)

Всего 75 дней (Общий срок циркуляции оборотных средств предприятия)

Напомним снова, что полученные указанным путем итоги должны быть сопоставлены с аналогичными показателями плана и прошлого года. Только в этом случае они приобретают практическую ценность и могут дать толчок для принятия каких-либо конкретных решений в области капиталоуправления.

В приведенных выше расчетах речь шла о разложении на элементы второй из формул оборачиваемости $У = \frac{(З \times В)}{О}$. Однако значительно бо́льший интерес представляет детализация третьей формулы ($Z = \frac{З}{О}$). Аналитику не только необходимо знать общий коэфициент закрепления, т. е. сумму оборотных ресурсов, приходящихся на один рубль продукции, еще важнее для него выяснить, из чего эта сумма слагается, т. е. сколько сырья, материалов, топлива приходится держать в запасе для обеспечения плавности производственного процесса, как велики на данном уровне хозяйственной работы вложения в незавершенное производство, полуфабрикаты, готовые изделия, наконец, сколько средств затрачено на кредитование других хозяйств. Произведя соответствующую разбивку, аналитик заменяет общий коэфициент закрепления рядом частных коэфициентов. Технически разложение формулы $Z = \frac{З}{О}$ происходит следующим образом: в числителе каждой частной формулы указывается средняя величина данной активной статьи (выведенная по цифрам двух или более балансов), знаменатель же остается неизменным. Если для иллюстрации сказанного воспользоваться цифрами предыдущего примера,

то получится следующий ряд частных итогов (частных коэфициентов закрепления):

$$500:7\,200 = 0{,}070$$
$$100:7\,200 = 0{,}014$$
$$450:7\,200 = 0{,}063$$
$$90:7\,200 = 0{,}053$$
$$240:7\,200 = 0{,}033$$
$$90:7\,200 = 0{,}012$$
$$30:7\,200 = 0{,}004$$

Итого . . 0,203

Каждый из этих итогов сам по себе не показателен, но стоит сравнить его с цифрами плана и предыдущего периода. а затем отнести разницу ко всей сумме продукции, и полученный результат окажется весьма показательным. Продолжим наш пример и предположим, что подобное сопоставление обнаружило следующую картину.

Таблица 75

Элементы оборотного фонда	В копейках на 1 руб. годового оборота			Разница на всю сумму оборота в сравнении с планом	
	По данным отчетного периода	По плану	По данным предшеств. периода	Излишек средств (в тыс. руб.)	Необходим. пополнен. (в тыс. руб.)
Сырье	7,0	12,0	10,2	—	360,0
Топливо	1,4	3,0	2,0	—	115,2
Вспомогательные материалы	6,3	3,0	5,1	237,6	—
Незавершенное производство	1,2	1,0	2,4	14,4	—
Готовые изделия	3,3	2,5	3,6	57,6	—
Счет в Госбанке	1,2	1,0	0,5	14,4	—
Дебиторы	0,4	0,0	3,3	28,8	—
Всего	20,8	22,5	27,1	352,8	475,2

Таблица позволяет аналитику сделать ряд практически важных выводов и обращает его внимание на неблагополучные участки в хозяйстве данного предприятия. Первый и основной вывод тот, что сокращение суммы оборотного фонда на 122,4 тыс. руб. (475,2 тыс. руб.—352,8 тыс. руб.) достигнуто по линии наименее желательной для предприятия, а именно в результате снижения запасов сырья более чем вдвое против нормы, запроектированной по плану. В сравнении с прошлым годом (показатели которого планом признаны недостаточными) обеспечение сырьем резко уменьшилось и, вероятно, грозит уже перебоями в производстве. Такое же примерно положение создалось и с топливом. С другой стороны по ряду статей, регулирование которых в первую очередь зависит от самого предприятия, желаемые сдвиги не достигнуты. Особенно плохо обстоит дело со вспомогательными материалами, в отношении которых плановые наметки оказываются резко нарушенными. Этот участок требует особого внимания со стороны аналитика, который вправе рассматривать его как источник для мобилизации внутренних ресурсов. Рост вложений против плана обнаруживает также незавершенное производство. Ликвидация дебиторов, предусмотренная планом все ещё не закончена. Наконец, весьма велики средства, закрепленные в готовых изделиях.

Приведенный нами пример наглядно показывает, какую роль может сыграть в деле контроля использования средств разбивка коэфициента закрепления на составные части и как значительны услуги, которые способен оказать в этом случае аналитик оперативным работникам.

§ 75. Анализ движения отдельных частей оборотного фонда

В предыдущем изложении речь шла об анализе движения всего оборотного фонда. Но изучения динамики оборотного фонда в целом еще недостаточно. Поясним эту мысль.

В нашем примере анализ установил, что по вспомогательным материалам имеется излишек в 237,6 тыс. руб. Однако ассортимент вспомогательных материалов обширен и обнаруженный излишек представляет собой в известной мере условную среднюю величину. Следовательно, чтобы ликвидировать действительные залежи, надлежит сперва установить, по *каким конкретным материалам* они образовались, что в свою очередь требует выяснения скорости, с которой каждый вид материалов совершает свой собственный оборот, т. е. поглощается производством, входя своей стоимостью в стоимость вновь созданных фабрикатов.

Анализ оборотов отдельных подразделений каждого вида оборотных средств базируется на применении тех же методов, какие приняты при исследовании скорости вращения всего оборотного фонда. Соответствующие формулы имеют следующий вид:

$$1)\ \text{скорость оборота} = \frac{\text{средний остаток по данной имущественной статье} \times \text{отчетный срок}}{\text{оборот по данной имущественной статье}}$$

$$2)\ \text{коэфициент закрепления} = \frac{\text{средний остаток по данной имущественной статье}}{\text{оборот по данной имущественной статье}}$$

Как та, так и другая формулы могут быть исчислены по данным текущего учета (книги или картотеки сортового учета сырья и материалов, ресконтро) или текущей отчетности (сличительные ведомости).

В приведенных формулах *суммой оборота является расходная сторона соответствующего частного счета* (его кредит) за вычетом из нее возвратов и всякого рода сторнировок[1]. Если, скажем, по интересующему аналитика виду материалов сумма приходов составила Р. 85 000, а сумма расходов — Р. 79 300, причем из последнего итога подлежат сторнировке Р. 850 и сверх того в приходе имеется возвратов на Р. 1 430 (представляющих собой уменьшение расхода

[1] Если объектом анализа становится какой-либо пассивный счет, то суммой оборота явится его *дебет*.

материалов, списанных на производство), то реальная сумма расхода или оборота данного материала будет равняться:

$$Р.\ 79\,300 - (850 + 1\,430) = 77\,020\ \text{руб.}$$

Указанный в настоящем параграфе способ определения оборота применим не только к счетам, учитывающим предметы труда, но и к расчетным счетам (счетам дебиторов и кредиторов).

§ 76. Анализ товаров отгруженных

Под товары отгруженные Госбанк предоставляет предприятиям кредит, причем размер этого кредита находится в прямой зависимости от времени, затрачиваемого на продвижение изделий от предприятия-поставщика к покупателю.

Фактический срок перехода товаров в распоряжение покупателя может, однако, обнаружить *отклонение от плановых норм*. При незначительности такого отклонения ни банк ни поставщик не пострадают. Иная ситуация создастся в том случае, если сумма отклонения достигнет внушительных цифр, что может иметь место в результате ряда причин. Наиболее вероятная из них — это *неисправность покупателей*. Нарушая исчисленный по плану срок выкупа отправленных в их адрес грузов, покупатели тем самым автоматически перелагают бремя ответственности за своевременную оплату кредита, предоставленного банком под «товары отгруженные», на предприятие-поставщика.

Во избежание подобных явлений руководители хозяйства всегда должны быть в курсе *фактической скорости оборота* отгруженных товаров. Соответствующий анализ, производимый с помощью второй формулы оборачиваемости средств $\frac{З \times В}{О}$ должен совершаться возможно чаще.

§ 77. Анализ материалов

Обратимся теперь к изложению приемов более детального анализа оборотных средств.

При анализе причин, вызвавших рост материалов против плановой нормы, следует выяснить, является ли накопление преувеличенных остатков результатом недостаточно интенсивного их расходования *в прошлом* или вызвано форсированной заготовкой их для обеспечения *будущего производства*. Недостаточно интенсивное расходование материалов, в свою очередь, может объясняться либо тем, что часть из них более не применяется в производстве, либо же тем, что пропорции, установленные планом снабжения, оказались нарушенными.

Исключение тех или иных материалов из производственного цикла и тем самым превращение их в неликвидные (трудно реализуемые) в решающем большинстве случаев является результатом изменения производственной программы. Здесь, следова-

тельно, аналитик сталкивается с факторами внешнего порядка, роль которых должна быть надлежащим образом раскрыта. Самое выявление неходовых материалов (неликвидов) может быть совершено при помощи следующих несложных приемов. Работники материального отдела заводской бухгалтерии просматривают — по поручению аналитика — все карточки материального учета и откладывают те из них, по которым в течение предшествующего квартала (или в крайнем случае полугодия) не было никакого движения по расходу. Затем устанавливается стоимость всех отобранных таким путем материалов, и в распоряжение аналитика передается ведомость, довольно точно определяющая величину излишка материалов. Такие материалы должны быть, очевидно, проданы в порядке мобилизации внутренних ресурсов.

Метод анализа несколько изменяется, когда приходится ответить на вопрос, в какой мере обнаруженные на балансе сверхплановые запасы вызваны стремлением органов снабжения не только обеспечить материалами наступающий производственный период, но создать еще несколько преувеличенный страховой фонд. Накопление излишков в этом случае аналитик вправе будет поставить в вину руководству предприятия. Специфической чертой анализа в указанном разрезе явится привлечение сведений, относящихся уже не к прошлому, но к будущему.

§ 78. Анализ незавершенного производства

Сумма незавершенного производства нередко достигает, особенно в балансах предприятий машиностроительной промышленности, весьма крупных размеров, значительно превышая плановые наметки. В связи с этим перед аналитиком встает задача обнаружить те условия, под влиянием которых имел место рост производства. Вообще говоря, прирост незавершенного производства может быть вызван двумя основными причинами: а) увеличением объема работы и б) нарушением нормального производственного цикла.

Зная величину разрыва между плановыми и фактическими коэфициентами закрепления средств в незавершенном производстве, аналитик довольно точно элиминирует влияния первого фактора [1]. Что касается дефектов производства, то обычно здесь действует комплекс условий, каждое из которых в той или иной мере влечет за собой дополнительное оседание оборотных средств в цехах и переделах. Основными условиями являются: а) затрата сырья и материалов в количествах, превышающих плановые нормы, б) образование сверхпланового задела в силу

[1] Аналитик исходит в этом случае из предположения, что процент отклонения планового коэфициента от фактического одинаков для среднего баланса и конкретных отчетных балансов.

некомплектности снабжения, в) рост накладных расходов, подлежащих распределению на продукцию, еще находящуюся в обработке. Предшествующие этапы анализа в значительной мере укажут, какие из этих факторов являются преобладающими. Так, анализ накладных расходов, установивший, в каком проценте превышена норма цеховых и общезаводских расходов, позволит аналитику определить размер той суммы, какая увеличила остаток незавершенного производства вследствие нарушения плановой дисциплины.

Вот небольшой пример для иллюстрации сказанного. Пусть сумма незавершенного производства по балансу составила 3 428 тыс. руб., причем сумма цеховых расходов, входящая в нее, равнялась 825 тыс. руб., а общезаводских — 476 тыс. руб. Пусть далее, анализ накладных расходов, ранее произведенный, установил с учетом изменения объема производства, перерасход против плановых норм по цеховым расходам на 21%, по общезаводским — на 18,5%.

Пользуясь этими показателями аналитик определит, что нездоровый прирост незавершенного производства по линии накладных расходов составил: $\frac{825 \times 21}{121} + \frac{476 \times 18.5}{118.5} = 217{,}5$ тыс. руб.

Аналогичный ход рассуждений может быть применен и к входящим в состав незавершенного производства рубрикам «материалы» и «производственная зарплата», коль скоро аналитик обладает сведениями о среднем проценте отклонения затрат по этим рубрикам от технологических (по материалам) и трудовых (по производственной зарплате) норм. Само собой разумеется, что исчисленные таким образом цифры не будут отличаться особенной точностью, но все же они окажутся достаточно пригодными для того, чтобы определить, в какой мере рост незавершенного производства является результатом упущений и дефектов в работе самого предприятия.

§ 79. Анализ статьи «готовые изделия»

При анализе готовых изделий необходимо, как и при анализе материалов, отделить изделия ходовые от неходовых. Для этого можно воспользоваться тем же способом, какой был указан нами выше, т. е. путем просмотра картотеки готовой продукции выявить изделия, лежащие на складе без движения дольше определенного срока. В условиях интенсивного промышленного и потребительского спроса на изделия наших фабрик и заводов такой срок не может превышать нескольких недель. Если в течение такого периода на изделия данного вида не было требований, значит можно утверждать, что в силу тех или иных причин изделие это перешло в разряд трудно реализуемых.

При желании пойти еще дальше и выяснить, кто же повинен в омертвлении средств, затраченных на данные изделия, исследователь выясняет потребительские свойства изделий, залежавшихся на складах, наличие в них тех или иных качественных недочетов, приведших к прекращению спроса, и т. д. В неко-

торых случаях возникает необходимость в просмотре корреспонденции предприятия по вопросам производственной программы, поскольку этим путем может быть иногда установлено, что прекращение сбыта данной продукции вызвано изменением характера работы заказчиков, которые больше не нуждаются в изделиях данной марки.

Что касается изделий ходовых, то отклонение от плановой нормы наличия их на складе может вызываться либо изменением объема производственной программы, либо же особенностями организации сбытовой работы. Очевидно, роль каждого из этих факторов должна быть исследована отдельно, поскольку оценка их аналитиком будет совершенно различной. Зная процент выполнения производственной программы по каждому виду изделий, фактическую их стоимость и нормы складских остатков, аналитик без особого труда установит, в какой мере изменение остатков обусловлено изменением размеров выпуска.

Вторая причина, т. е. отклонение за счет особенностей сбытовой работы, очевидно, определится как разность между первой суммой и балансовым итогом по статье «готовые изделия» (минус неликвиды). Если излишки, обусловленные задержкой готовой продукции на складах, достигают более или менее крупных размеров, то перед аналитиком возникает задача раскрыть те причины, которые тормозят своевременную отправку продукции покупателям. Здесь опять-таки на первый план выступает необходимость фактического контроля (проверка квалификации складских работников, ознакомление со способами и темпами упаковки, оценка рациональности документооборота по складским операциям, выяснение приспособленности складских помещений, выяснение роли транспорта и т. д.), которые позволят не только определить, в какой мере образование складских излишков вызвано упущениями самого предприятия, но дадут возможность наметить необходимые практические действия.

§ 80. Анализ дебиторской задолженности

Дебиторская задолженность принадлежит к числу тех элементов баланса, рост которых почти всегда является показателем недостаточно четкого руководства финансами данного предприятия. Как известно, закон о кредитной реформе если и не предусматривал полной ликвидации дебиторских статей в балансах предприятий, то во всяком случае требовал сведения их величины к предельному минимуму. Эта четкая установка проводится, однако, далеко не всюду, и значительное число балансов и поныне засорено самыми разнообразными дебиторскими суммами. В силу изложенного анализ дебиторской задолженности требует особенной тщательности.

Аналитик обязан прежде всего отделить так сказать законные суммы (существование которых терпимо, как вызываемое

чисто техническими условиями) от таких статей, появление которых на балансе никакими объективными соображениями оправдано быть не может. Это требование побуждает аналитика дать оценку каждому дебитору, так как только при таком условии можно установить самое главное — срок, в течение которого средства предприятия задерживаются у должника. Помимо того просмотр отдельных дебиторов по каждому балансовому счету позволит ответить и на второй вопрос: в праве ли было предприятие вообще кредитовать данное учреждение или лицо, хотя бы и на самое короткое время? Определение размеров дебиторской задолженности возможно лишь при условии, что аналитику точно известны те предельные сроки (лимиты времени), которые необходимы для покрытия текущих обязательств отдельных должников (или группы должников) перед предприятием. Расчет таких лимитов должна дать аналитику финансовая часть предприятия. Определив размеры средств, излишне закрепленных у дебиторов, аналитик может перейти к более углубленному исследованию и выяснить, были ли приняты все меры к тому, чтобы побудить неисправных плательщиков рассчитаться по своим обязательствам. Здесь сферой исследования окажутся не только учетные данные, но и деловая корреспонденция, в которой отражаются перипетии расчетных взаимоотношений между предприятием и его контрагентами.

§ 81. Анализ рациональности использования основных средств (по балансовым данным)

В предыдущем изложении мы уже отмечали, что анализ использования основных средств предприятия следует рассматривать как самостоятельную проблему. Объектом сопоставления в этом случае являются весь основной фонд либо отдельные его элементы (машины, агрегаты, разные виды оборудования) и та продукция, которая создана путем приложения орудий труда к предметам труда. Самое сопоставление может осуществляться различным образом. Наиболее распространены следующие варианты:

(I) Стоимость выработанных изделий (лучше всего валовая продукция).
Балансовая стоимость основного фонда.

(II) Стоимость выработанных изделий.
Число единиц главного вида оборудования.

(III) Количество выработанных изделий.
Число единиц главного вида оборудования.

Рассмотрим каждый вариант в отдельности и выясним, какой из них является наиболее пригодным для тех целей, какие ставит себе аналитик при изучении эффективности использования основных средств.

Первый вариант, заманчивый вследствие своей простоты, дает весьма приближенное решение вопроса. Пользование им допу-

стимо только в тех случаях, когда в распоряжении аналитика нет никаких других данных, кроме сумм оборота и основного фонда, т. е., когда отсутствуют всякие сведения о составе и мощности оборудования и машин и когда тем не менее желательно получить хотя бы некоторое представление о характере использования средств труда на предприятии. Если положение в исследуемом предприятии резко отклоняется от нормы в худшую или лучшую сторону, то подобный анализ, будучи предпринят для чисто сигнализационных целей, может принести пользу, служа средством первоначальной ориентировки. Нам пришлось применить указанный способ при исследовании нагрузки основного фонда в одном из машиностроительных трестов. Привлеченные к анализу цифры были сведены в следующую аналитическую таблицу:

Таблица 76

Нагрузка основного фонда

	По плану	По отчетным данным (в тыс. руб.)	Отклонения от плана
Сумма основного фонда (средняя за отчетный период)	19 011	19 413	+ 402
Валовая продукция (в отпускных ценах отчетного года)	29 465	23 275	—6190
Коэффициент использования основного фонда	1,55	1,20	—
Ухудшение использования	—	—	22,5%

Таблица ясно обнаружила значительное недоиспользование предприятием его основного фонда и наряду с другими показателями явилось материалом для характеристики недочетов производственного процесса.

Приведенный выше способ должен быть отброшен, как только аналитик получает возможность оперировать цифровыми показателями, более точно отражающими использование находящихся в распоряжении предприятия орудий труда. Такими показателями являются второй и третий варианты.

При применении этих вариантов получается столько отдельных показателей, сколько в предприятии имеется главных видов оборудования. Однако и эти варианты не могут считаться вполне безупречными. В обоих случаях аналитик вынужден ограничить поле сравнения одной только сопоставимой продукцией. Если не учитывать последнего обстоятельства, то можно допустить существенные ошибки. Кроме того в предприятиях с длительным циклом производства и изготовляющих значительное количество полуфабрикатов в запас (так называемый «задел») определять нагрузку оборудования по выпуску готовых изделий — значит преуменьшать размеры действительно выполненной им работы. Вот почему наиболее точной следует считать формулу, которая показывает соотношение максимально возможного числа часов

работы всего оборудования (или машин) к числу часов, фактически отработанных. Хотя и здесь допускается значительная неточность, поскольку происходит автоматическое суммирование работы различных по своему значению механизмов, все же этот способ более полно отражает степень интенсивности использования основного фонда в анализируемом предприятии.

Результаты анализа по такому методу могут найти широкое применение при исследовании производственных затрат как один из основных технико-экономических показателей.

§ 82. Анализ выполнения финансового плана предприятия

Анализ использования средств не может претендовать на достаточную глубину, если он не будет сопровождаться исследованием причин, вызвавших изменение финансовой позиции предприятия. Это исследование должно опираться прежде всего на данные о выполнении финансового плана предприятия. Последовательно рассматривая отдельные источники поступления средств и статьи расхода и широко пользуясь при этом сведениями, полученными на предыдущих этапах своей работы, аналитик сумеет выяснить, какие обстоятельства способствовали или препятствовали нормальной циркуляции средств предприятия и в конечном итоге создали то финансовое положение, какое отразилось в отчетном балансе. Так, если анализ финплана обнаружит недополучение средств по статье «реализация продукции» (что в свою очередь окажется следствием нарушения плана выпуска), то это явление закономерно увяжется с таким фактом, как рост обязательств предприятия перед главком, трестом или кредиторами. Равным образом, если изучение затрат на производство (намеченных по финплану и фактически выполненных) обнаружит, что на этом участке имеется разнобой в том смысле, то по одним видам затрат план выполнен полностью или даже с превышением, а по другим — налицо отставание от плановых цифр, то аналитику будет нетрудно проследить влияние этой диспропорции на структуру оборотных средств предприятия. Точно так же, если анализ результатов выполнения плана мобилизации внутренних ресурсов (продажа материальных излишков, ликвидация дебиторской задолженности) приведет к выводу, что мобилизация протекала неудовлетворительно, то этот факт наряду с данными о реализации продукции послужит основанием для суждения о причинах стесненности предприятия в свободных средствах. Наконец, сопоставление всех поступлений и расходов (в плановом и фактическом разрезах) даст аналитику возможность с исчерпывающей четкостью установить, какие условия оказались решающими в нарушении финансовой устойчивости и в создании платежных затруднений предприятия, если таковые в истекшем периоде имели место.

Обратимся теперь к методам перспективного анализа.

§ 83. Анализ платежной готовности предприятия

Возможность осуществления перспективного анализа обусловливается тем, что баланс всякого предприятия не только отражает имущественное состояние, к которому приведено предприятие в результате успешной или плохой производственной и финансовой работы, но одновременно является показателем подготовленности данного хозяйства к выполнению его оперативных заданий в ближайшие дни и месяцы.

Мы остановимся в дальнейшем на рассмотрении двух вариантов перспективного анализа: одного, применяемого для разрешения чисто финансовых вопросов, другого, более сложного, позволяющего подойти к балансу с широкой производственной точки зрения. Первый из этих способов принято называть анализом платежной готовности предприятия (или как нередко выражаются — анализом «ликвидности баланса»). Второй способ, которому практика не присвоила еще точного наименования, мы квалифицируем как анализ баланса для определения степени обеспечения предприятия имущественными средствами для предстоящей оперативной работы.

Определение платежной готовности представляет собой один из вариантов метода горизонтального сечения баланса. Как и все другие варианты этого метода, данный прием требует от аналитика использования одного только сальдо баланса, и представляет собой поэтому образец анализа упрощенного.

Под платежной готовностью какого-либо предприятия понимается такое соотношение статей актива и пассива его баланса, которое обеспечивает своевременное покрытие срочных текущих обязательств имеющимися в наличии или быстро мобилизуемыми платежными средствами. Если такое положение налицо, то мы говорим, что баланс данного предприятия ликвиден [1].

---

[1] Термин «ликвидность» происходит от французского liquidité, что означает «текучесть», «подвижность». Иногда смешивают это понятие с другим — «ликвидация» (liquidation). Такое отождествление неправильно и этимологически и по существу. Готовность баланса к ликвидации означает, что имеются хозяйственные предпосылки для прекращения жизни предприятия и возврата собранных им средств владельцам последних. При этом особое внимание обращается на то, чтобы генеральный расчет по всем обязательствам — что есть самый характерный признак ликвидации, в большинстве случаев являющейся следствием банкротства предприятия — не причинил ущерба кредиторам, но обеспечил получение каждым из них полной суммы их претензий. Эта тревога за судьбу кредиторских вложений, типичная для капиталистических предприятий с их системой взаимного обмана и легализованного грабежа сильными слабых, отсутствует в условиях социалистической экономики, где исчезает самое понятие «банкротство» и где предприятие может быть обращено к ликвидации лишь в силу того, что миновала необходимость в его существовании, но никак не из-за финансовых затруднений. Поэтому распространенный в капиталистических странах анализ баланса с точки зрения обеспеченности безболезненной ликвидации предприятий нам органически чужд. Иное дело анализ ликвидности баланса (анализ платежной готовности, платежеспособности). Такой

Специфические задачи анализа платежной готовности (ликвидности) делают излишним разложение баланса с такой подробностью как это имеет место при анализе ретроспективном. Вполне достаточно выделить две группы: а) группу первоочередных обязательств и противостоящих им платежных средств и б) группу обязательств второй очереди (т. е. подлежащих оплате в более отдаленные сроки) и компенсирующие их активы.

Ниже мы приводим пример анализа платежной готовности, выполненной на основе баланса одного из заводов авто-тракторного оборудования на 1/X 1936 г. (табл. 77).

Таблица свидетельствует о напряженном финансовом положении завода. Платежный дефицит (превышение суммы первоочередных обязательств над платежными средствами первой очереди) составляет свыше 2,3 млн. руб. Между тем при сверстке планового баланса между платежами и поступлениями намечалось полное соответствие (точнее говоря, даже небольшое превышение активных статей над пассивными)[1]. Остаток денежных средств совершенно незначителен и находится в разительном контрасте с суммами неотложных платежей, в значительной свой части уже просроченных. С большей долей вероятия можно предполагать, что немаловажной причиной стесненности финансового положения предприятия является создание на его складах крайне значительных запасов готовой продукции, остаток которой по балансу более чем в полтора раза превышает плановый лимит[2].

Цифровые данные, которые аналитик призван увязать с данными отчетного баланса, очевидно, должны удовлетворять одному требованию — отражать не прошлое, а будущее, иначе говоря, это должны быть цифры плана на новый отчетный период. Из системы плановых показателей аналитик извлечет одну группу цифр, а именно смету производства, в которой перечислены затраты, каких потребует производство в ближайший отрезок времени (обычно берется смета за квартал).

анализ применим и в советской хозяйственной практике наряду, скажем, с такими приемами изучения баланса как анализ оборачиваемости средств.

Предприятия и в наших условиях могут оказаться неплатежеспособными, и подобная возможность побуждает аналитиков проверять балансы «на ликвидность».

Указанное выше смешение понятий является причиной того, что некоторые авторы пытаются отрицать допустимость анализа «на ликвидность» в практике советских предприятий, объявляя такой анализ чуть ли не буржуазным пережитком. Нет надобности доказывать всю необоснованность подобных опасений. Платежеспособность предприятия есть одно из типичных свойств его как хозрасчетной организации. Нездоровая производственная и финансовая политика может эту платежеспособность поколебать и вызвать заминку в расчетах предприятия с его основными кредиторами, в том числе и столь серьезное нарушение закона как задержку зарплаты рабочим и служащим. Финансы — один из самых чувствительных нервов предприятия и наблюдения за их состоянием, в том числе анализ платежеспособности или ликвидности баланса могут принести существенную пользу руководителям каждого предприятия.

[1] Разрыв был бы несколько меньше, если бы аналитик отнес статью «комбинат по взаимным расчетам» во вторую группу обязательств, что по характеру этой статьи, вообще говоря, допустимо.

[2] Рост товарных остатков ни в коей мере не связан с изменением объема производства, так как за III квартал отчетного года завод плана не выполнил.

Таблнца 77

Платежная готовность завода авто-тракторного оборудования иа 1/X 1936 г. (в тыс. руб.)

АКТИВ

№ по пор.	Наименование статей	На 1/X 1936 г.		Превышение актива над пассивом	
		План	Отчет	По плаиу	По отчету
	I. Платежные средства 1-й срочности				
1	Деиежные средства	360,0	67,8	—	—
2	Товар, отгруженный иногородним покупателям . . .	3 500,0	2 939,6	—	—
3	Товар, отгруженный одногородним покупателям . .	450,0	362,3	—	—
4	Материал, отгруженный на сторону	40,0	58,6	—	—
5	Дебиторы по оплате транспортных расходов и по услугам на сторону	135,0	115,6	—	—
6	Рабочие и служащне	—	48,5	—	—
	Итого	4 485.0	3 592,4	27	—
	II. Платежные средства 2-й срочности				
1	Товар, не оплаченный покупателями в срок	—	484,0	—	—
2	Дебиторы по претензиям .	400,0	214,3	—	—
3	Прочие дебиторы	170,0	122,8	—	—
4	Готовые изделия на складе.	2 900,0	4 586,3	—	—
	Итого	3 470,0	5 407,4	2 071	3 593,2
	Всего платежных средств .	7 955,0	8 999,8	—	—

ПАССИВ

№ по пор.	Наименование статей	На 1/X 1936 г.		Превышение пассива над активом	
		План	Отчет	По плану	По отчету
	I. Обязательства 1-й срочности				
1	Краткосрочный кредит банка	3 300,0	3 504,4	—	—
2	Рабочие и служащие	675,0	588,2	—	—
3	Неоплачен. в срок счета . .	—	947,9	—	—
4	Учреждения по взносам на заем	60,0	44,8	—	—
5	Соцстрах по отчислению . .	85,0	39,5	—	—
6	Налоговые учреждения . .	30,0	40,2	—	—
7	Депоненты	90,0	77,1	—	—
8	Комбинат по взаимным расчетам	218,0	696,5	—	—
	Итого	4 458,0	5 938,6	—	2 346,2
	II. Обязательства 2-й срочности				
1	Кредит по неотфактурованным поставкам	660,0	948,1	—	—
2	Прочие кредиторы	200,0	261,7	—	—
3	Резерв предстоящих расходов	539,0	604,4	—	—
	Итого	1 399,0	1 814,2	—	—
	Всего срочных обязательств	5 857,0	7 752,8	—	—

§ 84. Анализ имущественных средств как основы для предстоящей оперативной работы

Анализ ликвидности баланса имеет односторонний характер, намечая лишь финансовые перспективы предприятия. Между тем хозяйственник вправе искать в балансе ответа на более обширный круг вопросов. В самом деле, в балансе показан тот запас средств, использование которых должно обеспечить работникам данного предприятия выполнение его производственной программы в количественных и качественных показателях в течение ближайшего отрезка времени (месяца, квартала) в зависимости от скорости обращения средств. Оценка баланса именно с такой точки зрения вполне отвечает запросам хозяйственного руководства.

Техника анализа в данном случае отличается несколько бо́льшей сложностью, чем при анализе платежеспособности (ликвидности), так как здесь приходится наряду с балансом изучать и другие сведения.

Цифровые данные, которые аналитик призван увязать с данными отчетного баланса, очевидно, должны удовлетворять одному требованию — *отражать не прошлое, а будущее*, иначе говоря, это должны быть *цифры плана на новый отчетный период*. Из разнообразных плановых показателей аналитик извлечет одну группу цифр, а именно — *смету производства*, в которой перечислены затраты, каких потребует производство в ближайший отрезок времени (обычно берется смета за квартал).

Самую технику анализа мы покажем на нижеследующем примере. Пусть по балансу на 1/I 1938 г. остаток вспомогательных материалов на складе равнялся 430 тыс. руб. Аналитику необходимо установить, обеспечивает ли этот остаток нормальное снабжение производства вспомогательными материалами и не является ли он преувеличенным в сравнении с существующей потребностью. Если будет установлено последнее, то аналитик вправе поставить вопрос о продаже излишка (в порядке мобилизации внутренних ресурсов) либо о сокращении дальнейших закупок для приведения запаса материалов к установленному лимиту. По смете производства аналитик выясняет, что потребность во вспомогательных материалах на I квартал исчисляется, скажем, в 650 тыс. руб. Из этого, однако, не следует, что названная сумма должна полностью находиться в распоряжении предприятия к началу квартала. Как известно, запасы материальных ценностей, какими могут располагать предприятия, точно регламентируются в соответствии с длительностью производственного цикла, условиями закупки и перевозки и т. п. Соответствующие лимиты устанавливаются обычно как *максимум*, обеспечивающий потребность производства в данном виде материальных средств на определенное число дней.

В исследуемом предприятии этот лимит для вспомогательных материалов установлен в 45 дней. Следовательно, предельная сумма запасов по этой статье не может превысить в любой момент I квартала (а следовательно, и на 1 января) $\frac{650 \cdot 45}{90} = 325$ тыс. руб. Сравнивая последнюю сумму с фактическим остатком на ту же дату, аналитик устанавливает, что предприятие обладает излишком вспомогательных материалов в сравнении с плановой потребностью в размере 105 тыс. руб.

Приводимый расчет может быть уточнен, если аналитик привлечет к своему исследованию данные о ходе выполнения программы.

Если просмотр этих данных обнаружит, что план выполняется с заметным превышением, то аналитик сумеет внести в исчисленную им сумму соответствующие коррективы. Допустим, что в нашем предприятии объем выпуска изо дня в день оказывается выше планового на 15%. Это дает основание предполагать, что производство закрепляется на данном повышенном уровне, и, следовательно, естественно возрастет потребность во вспомогательных материалах, подпявшись до 750 тыс. руб. (с небольшим округлением). Внесенный корректив позволит уменьшить исчисленную ранее сумму излишка вспомогательных материалов до 55 тыс. руб.[1].

Поскольку нормативы исчисляются по всем статьям оборотных средств (кроме одной статьи — денежных ресурсов), открывается возможность исследовать указанным выше способом любую из статей баланса (в части оборотного фонда) и состояние всей суммы оборотных средств. Совершенно очевидно, что перспективный анализ использования средств предприятия дает гораздо более твердую базу для всякого рода мероприятий по выявлению материальных излишков, нежели анализ ретроспективный, пользующийся данными прошлого времени и не учитывающий изменившихся в новом периоде условий производства.

§ 85. Построение таблицы «основных балансовых показателей»

Выше мы привели ряд способов ретроспективного и перспективного анализа, но мало говорили об увязке балансовых показателей с итогами производственной работы предприятия как количественными, так и качественными. Между тем необходимость такой увязки бесспорна. Баланс вместе со счетом потерь и накоплений (о котором мы говорим в последней главе) является тем сводным показателем, в котором особенно рельефно отражаются успехи и поражения предприятия на фронте его хозяйственной работы, характеристика его на фоне итогов анализа производства представит выдающийся интерес.

Самое объединение результатов производственного и финансового анализа может быть осуществлено в различной форме. Мыслимо сопоставление подробного заключительного обзора, в котором раскрывается взаимообусловленность финансовых и производственных показателей работы предприятия. Гораздо более рациональным представляется нам составление краткого извлечения из данных анализа, содержащего в небольшом объеме (на 1—2 страницах) целую систему балансовых данных, восполненных главнейшими показателями производства. В практике такого рода сжатые обзоры, известные под именем таблиц «основных балансовых показателей», уже находят применение.

---

[1] Необходимо тут же заметить, что обратное действие, т. е. уменьшение лимита при невыполнении программы, не должно допускаться, так как в некоторых предприятиях из-за нечеткой работы заготовительных цехов, вызванной отсутствием материалов, перерывами в подаче энергии и тому подобными причинами в первые дни месяца, развертывают свое производство на несколько пониженном уровне, ликвидируя затем недовыработку (иногда даже в порядке так называемой «штурмовщины») в середине и конце месяца.

Таблица 78

Основные балансовые показатели по заводу на 1/X 1936 г.

Наименование показателей	По плановым данным (в тыс. руб.)	По отчетным данным за III квартал (в тыс. руб.)	По данным II квартала (в тыс. руб.)
I. Изменения в структуре актива			
1. Основные средства	19 214,0	17 385,0	18 953,0
2. Оборотные средства внутрн хозяйства (производственные запасы)	17 220	21 957	18 700,9
3. Средства в расчетах	5 148	4 624,4	4 861,1
4. Отвлеченные средства	—	—	—
5. Дефицит (сальдо результатов)	—	365,9	—
II. Изменения в структуре пассива			
1. Собственные средства	33 571	30 704,2	32 734,5
2. Задержка перечисления прибылей по реализации	—	664,1	—
3. Долгосрочное финансирование	—	—	—
4. Краткосрочные банковские кредиты	3 300	3 504,4	2 680
5. Прочие дебиторы	2 140	3 805,4	4 688,8
6. Резервы и регулятивы	1 943,0	5 664,4	1 709,9
7. Накопления	2 278	—	702,3
III. Обеспеченность завода собственными оборотными средствами			
1. Собственные средства в обороте	17 204	17 608,3	15 037,8
2. Отклонения от норм:			
излишек оборотных средств	—	404,3	—
недостаток оборотных средств	16	—	792,2
IV. Характер использования краткосрочных банковских кредитов			
1. Кредиты, полученные от банка	3 300	3 504,4	2 680
2. Объекты банковского кредитования (без неоплаченных в срок счетов)	3 620	3 044,1	2 210,4
3. Вложение собственных средств в объекты банковского кредитования	320	—	—
4. Использование банковских кредитов не по назначению	—	460,3	470,4
V. Рациональность использования в отчетном периоде оборотных средств			
1. Скорость оборачиваемости средств (число оборотов за отчетный период)	1,16	0,85	0,94
2. Реализация продукции за отчетный период (в расчетных ценах)	26 687	17 931	17 604
3. Оборотные средства (средний запас)	19 404,5	20 878,3	17 947,9
4. Коэфициент закрепления оборотных средств	0,727	1 164	1 019
5. Разница между плановым и фактическим коэфициентом закрепления	—	+0,427	+0,203
6. Сверхплановое закрепление средств	—	7 656	3 573

Наименованне показателей	По плановым данным (в тыс. руб.)	По отчетным данным за III квартал (в тыс. руб.)	По данным II квартала (в тыс. руб.)
VI. Использование основных средств			
1. Валовая продукция за отчетный период (в неизменных ценах)	41 000	34 034,0	32 365
2. Основной фонд (средний за отчетный период)	15 654	16 182,0	17 357
3. Эффективность использования основного фонда (выпуск на 1 000 руб.)	2 619,0	2 103,0	1 865
4. Изменение в сравнении с планом (в процентах)	—	—17,8	—
VII. Рентабельность производства			
1. Снижение себестоимости в процентах	— 6,7	— 0,08	+1,08
2. Сальдо разных доходов и расходов (экономия + перерасход —)	—	+139,2	+27,8
3. Окончательный результат . . . . убыток — экономия +		—365,9	+702,3
VIII. Обеспеченность оборотными средствами текущей оперативной работы			
1. Материал и сырье	6 160	5 716,3	—
Недостаток материалов в сравнении с нормальным запасом	—	443,7	—
2. Запасные части, инструмент и пр.	3 700	3 811,0	—
Излишек сверх нормального запаса	—	111	—
3. Незавершенное производство	4 700	6 907,6	—
Излишек сверх нормы	—	2 207,6	—
4. Денежные средства	350,0	67,8	—
Недостаток в сравнении с нормальной потребностью	—	282,2	—
5. Готовые изделия	2 900	4 586,3	—
Излишек	—	1 686,3	—
IX. Задолженность рабочим и служащим			
1. Сальдо по отчетному балансу	—	588,2	—
2. Двухнедельная сумма зарплаты	—	588	—
3. Превышение нормальной задолженности	—	—	—
X. Обязательные отчисления			
1. Задолженность соцстраху	—	39,5	—
2. " НКФ	—	40,2	—
3. Расчеты по займу	—	44,8	—
XI. Платежная готовность предприятия по первоочередным обязательствам			
1. Излишек платежных средств	26,0	—	—
2. Платежный дефицит	—	1860,0	—

Образец такой таблицы, составленной аналитиком завода авто-тракторного оборудования за III квартал 1936 г., помещен на стр. 215—216.

Как видим, аналитик пользовался при составлении таблицы всеми приемами ретроспективного и перспективного анализа. Разнообразие способов обработки балансовых данных позволило аналитику не только дать достаточно глубокую характеристику сдвигов в структуре и источниках средств предприятия, происшедших во II квартале, но одновременно обратить внимание хозяйственников на ряд мероприятий, проведение которых совершенно необходимо, чтобы упрочить финансовое положение завода. Главнейшими из указаний аналитика являются следующие:

1. Чрезмерно увеличилась сумма оборотных средств предприятия. Рост этот ни в какой мере не оправдывается увеличением объема производства. Показатель V свидетельствует, что сверхплановое закрепление средств во II квартале составило 7,6 млн. руб. В сравнении с потребностью на III квартал только по материальным ценностям имеется излишек свыше 4 млн. руб. (показатель VII). К этому надо прибавить, что значительная часть излишка средств образовалась в результате незаконченной задержки платежей кредиторам и оттяжки перечисления вышестоящему хозяйственному звену прибылей от реализации, т. е. в результате нарушения финансовой дисциплины.

Урегулирование величины оборотных средств и мобилизация имеющихся излишков есть, таким образом, самая неотложная задача финансовых работников завода.

2. Срочное оздоровление финансов завода тем более необходимо, что на 1/X платежный дефицит завода достиг солидной суммы в 1,9 млн. руб. (вместо предусмотренного планом излишка в 26 тыс. руб.). В частности, совершенно недопустимая задолженность по обязательным отчислениям составляет свыше 120 тыс. руб.

О затруднительности финансового положения завода свидетельствует и тот факт, что даже денежная наличность, запасы которой всегда рассчитываются в минимальном размере, оказались ниже потребной суммы на 282 тыс. руб. или 81%.

3. Необходимо срочно ликвидировать излишки товарной продукции на складах, почти на 60% превышающие плановую норму.

4. Заводу необходимо бороться за улучшение организации и качественных показателей производства. В этой области не всэ обстоит благополучно, как можно заключить по росту статьи «незавершенное производство» и появлению на балансе статьи «дефицит» в сумме 365 тыс. руб.

Показатели снижения себестоимости заводом не выполнены, себестоимость продукции осталась почти стабильной, тогда как план предусматривал снижение на 6,7%. Все это болезненно отражается на финансовом его положении.

Глава VI

АНАЛИЗ СБЫТОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

§ 86. Анализ сбытовых операций

При анализе сбытовых операций внимание исследователя должны привлечь два обстоятельства: а) влияние на сбыт выполнения производственной программы и б) влияние на сбыт спроса покупателей. В первом случае налицо всегда прямая связь с производственной работой предприятия, во втором — зависимость оказывается более сложной, поскольку на реализацию могут оказать влияние не только организационно-производственные факторы, но и определенные изменения в хозяйстве предприятий-покупателей, влекущие за собой отказ последних от вывоза и оплаты причитающихся им по договорам изделий. Совершенно очевидно, что аналитик должен по возможности точно определить, какие из указанных обстоятельств явились решающими, ибо в зависимости от этого находятся и те конкретные мероприятия, какие в итоге анализа будут осуществлены.

При анализе влияния, оказываемого на сбыт выполнением производственной программы необходимо прежде всего установить, в какой мере выполнение программы отразилось на реализации заключенных предприятием договоров. Связь между этими двумя моментами может быть представлена при помощи простейшей сопоставительной таблицы.

При сравнении приводимых в такой таблице двух цифровых рядов (т. е. выпуска товарной продукции и реализованных изделий) может оказаться, что отклонения от плана по выпуску и реализации не совпадают: продажа сократилась или возросла не пропорционально сокращению или росту выработки, а иным темпом. Такое положение сигнализирует о влиянии, помимо объема работы, еще и других факторов, причем влияние их тем интенсивнее, чем больше диспропорция между фактической выработкой и фактическим сбытом.

Нередко такой разрыв между выполнением плана по выпуску и реализации происходит вследствие оседания на складах пред-

приятия части его продукции из-за несоответствия ее качества или ассортимента договорным обязательствам, либо из-за нарушения сроков выпуска. Обнаружить влияние этих факторов нетрудно, если подвергнуть сравнительному изучению плановую и фактическую номенклатуру и сортность выпущенных изделий и сопоставить сроки выпуска изделий из производства со сроками их отгрузки, установленными договорами с покупателями.

Нередко ответственность за невыполнение плана реализации целиком ложится на покупателей, которые своими действиями тормозят отгрузку или даже делают ее совершенно невозможной. Из этих действий наиболее типичны следующие: задержка в присылке нарядов (в силу чего готовая продукция залеживается на складе предприятия-поставщика), невыкуп уже отправленных в адрес покупателя изделий и, наконец, прямой отказ покупателей от своих обязательств забрать и оплатить причитающуюся им продукцию. Использование данных оперативного учета покупателей позволит аналитику установить, в какой мере все эти обстоятельства влияли на выполнение плана сбыта. Существенную помощь в этом случае может также оказать рассмотрение претензий, предъявленных покупателями, поскольку в этих претензиях обычно указываются недостатки в качестве продукции и другие моменты, которые побудили покупателя отказаться от своей доли продукции или сократить заявку [1].

---

[1] В отчетах промышленных предприятий иногда встречаются попытка анализа сбытовых операций, но все они страдают одним существенным дефектом: перечисляя причины, вызвавшие отклонения от плана реализации, аналитик не дает расчетов, которые бы показали действительные размеры влияния, оказанного на реализацию каждым из указанных факторов. Для иллюстрации приводим выдержку из анализа сбытовых операций по одному из станкозаводов за 1935 г.

«Выполнение заводом основных обязательств по отгрузке изделий характеризуется следующей таблицей:

Таблица 79

	Заряжено	Выполнено	%
Конторы Станкоинструментсбыта	13 604	13 658	100,3
Снабсбыты	6 927	5 250	75,7
N-ая снаббаза	2 000	1 614	80,5
Предприятия и объединения промышленности и транспорта	1 574	1 310	83,7

Обязательства по отгрузке перед основным заказчиком — конторами Станкоинструментсбыта — как видно выполнены полностью. Невыполнение обязательств по отгрузке прочим заказчикам объясняется: 1) недовыработкой изделий по ряду позиций из-за неудовлетворительного по ассортименту снабжения завода сталями, 2) плохой оплатой счетов (следует перечень ряда заводов-неплательщиков без указания, однако, задолженности каждого. — *Н. В.*). и 3) несвоевременностью вывоза предназначенной к отгрузке и упакованной продукции».

Приведенный в выдержке голый перечень причин невыполнения плана отгрузки не позволяет сделать никаких выводов о степени значимости той или иной причины.

§ 87. Основные задачи анализа рентабельности

Под рентабельностью какой-либо отрасли хозяйства или ее отдельного звена-предприятия, подразумеваются обеспечение не только полной безубыточности данного производства (т. е. возмещение в отпускаемой продукции всей суммы затрат), но и создание условий, позволяющих накопить ресурсы для расширенного воспроизводства. Критерием рентабельности является для предприятия полученная им чистая прибыль, т. е. разница в пользу предприятия между общей суммой затрат и валовой выручкой от реализации продукции (и других доходных источников).

Настоятельная необходимость повышения рентабельности нашей промышленности (в особенности тяжелой) была с предельной четкостью формулирована товарищем Сталиным в его исторической речи на совещании хозяйственников 23/VI 1931 г. «Новая обстановка — новые задачи хозяйственного строительства». За истекшие с тех пор годы число предприятий, отказавшихся от дотации и перешедших на полный хозяйственный расчет, резко возросло, и обеспечение рентабельности стало наряду с обеспечением основных количественных и качественных показателей производства важнейшей заботой наших хозяйственников. Естественно, что и аналитики должны уделять сугубое внимание исследованию всех факторов, благотворно или отрицательно влияющих на рентабельность предприятий, на величину накопления.

Размеры чистого накопления (или, напротив, дефицита) промышленного предприятия находятся в зависимости от трех основных условий: а) конечного результата производственной деятельности (т. е. суммы экономии или перерасхода от выполнения предприятием техпромфинплана), б) дохода от реализации продукции и в) так называемых «прочих» доходов и убытков, немалую часть которых составляют вовсе не предусмотренные планом поступления и затраты, имевшие место за отчетный период. В нормально действующем предприятии решающее влияние на величину результатов должны оказать первые два условия, что касается «прочих» поступлений и потерь, то роль их не должна быть значительной. Наблюдаются, однако, случаи, когда предприятие при наличии неудовлетворительных показателей по линии производства и сбыта тем не менее выводит удовлетворительный конечный результат за счет как раз подобного рода внеплановых поступлений, и обратно — хорошие показатели производственно-сбытовой работы могут быть съедены непредвиденными убытками. Задача аналитика при исследовании рентабельности состоит в том, чтобы характеризовать значение как нормальных, так и экстраординарных источ-

ников накоплений и потерь и установить, в какой мере те или другие влияли на формирование окончательного результатного сальдо. С этой задачей тесно увязывается другая, более глубокая, — установить степень ответственности предприятия за понесенные им внеплановые потери.

В дальнейшем изложении мы остановимся на способах решения этих задач. Начнем с рассмотрения роли производственных результатов.

§ 88. Анализ экономии и перерасхода и его тесная связь с анализом издержек производства

Как известно, предприятие получает от треста, в систему которого оно входит, определенную сумму, позволяющую оплатить труд, в соответствии с условиями колдоговора, полностью восстановить запасы израсходованных сырья и материалов, компенсировать износ основного фонда и, наконец, покрыть расходы, связанные с содержанием технического, обслуживающего и счетного персонала. Иначе говоря, предприятию возмещается исчисленная по плановым нормам фабричная (заводская) себестоимость изделия. Эта величина и определяет расчеты между трестом и предприятием по производственной линии.

В процессе развертывания производства сплошь и рядом оказывается, что предприятие в силу причин, как зависящих, так и независящих от него, отклоняется от тех нормативов, которые преподаны ему промфинпланом, т. е. затрачивает больше или меньше средств на каждую единицу продукции, чем предполагалось. Результатом такого отклонения окажется некоторая разница, которая будет не чем иным, как добавочной суммой средств, остающейся в предприятии после восстановления затраченных им ресурсов, либо потерей части этих ресурсов вследствие убыточного ведения хозяйства. В балансе предприятия такие суммы оседают на счете исполнения техпромфинплана.

К концу отчетного периода, охватываемого балансом (месяца, квартала, года) по счету исполнения техпромфинплана, выявляется определенное сальдо — дебетовое, показывающее размеры потери средств, или кредитовое, определяющее величину промышленного накопления в данном предприятии. Аналитику, очевидно, необходимо расшифровать это сальдо, указав, под влиянием каких причин оно образовалось. Подобная расшифровка не будет самостоятельным исследованием, но явится лишь логическим завершением всей предыдущей аналитической работы и прежде всего анализа издержек производства.

§ 89. Анализ доходов от реализации продукции

При анализе доходов от реализации продукции объектом исследования должны являться как валовая сумма дохода, так и все вычеты из нее, т. е. все расходы, относимые на счет реализации и состоящие из четырех основных групп: а) расходов

входящих в коммерческую себестоимость, б) налога с оборота, в) разницы между расчетной ценой реализованной продукции и себестоимостью и г) расходов по выявлению и реализации предметов, выделенных в порядке мобилизации внутренних ресурсов. В дальнейшем изложении мы не станем касаться пункта «в», уже рассмотренного нами в предыдущем параграфе.

Отчет по реализации позволяет достаточно подробно осветить те условия, под влиянием которых формировалось конечное сальдо по данной группе результатов. В отношении валовой выручки отчет этот дает представление о том, в какой мере сумма поступлений от реализации продукции изменилась под влиянием: 1) роста (или напротив — сокращения) объема выпуска и 2) изменения в отпускных ценах, а также 3) сдвигов в самой структуре реализуемой продукции (собственная продукция, основная и ширпотреб; монтажные работы и услуги на сторону; реализация покупной продукции и импорта; ликвидация материальных излишков). В части вычетов из прибыли данные отчета по реализации могут быть восполнены более детальными сведениями, почерпнутыми из отчетности по сбытовым расходам. Изучая эти вычеты, аналитик прежде всего постарается выяснить, не было ли по ним перерасхода сравнительно со сметными предположениями и в какой степени подобный перерасход отразился на конечном результате по счету реализации. Разрыв между плановыми и отчетными данными по этой категории затрат (обычно в сторону превышения плана) чаще всего встречается по статьям: «транспортные расходы» (как следствие, главным образом, переплат за простой вагонов), «научно-исследовательские работы», «расходы по сбыту».

Расходы, связанные с мобилизацией внутренних ресурсов, оцениваются аналитиком в зависимости от их конечного эффекта, т. е. ориентируясь на общий итог материальных ценностей, которые были приведены предприятием в ликвидный вид и реализованы. Превышение плановой нормы по этой расходной статье, при одновременном выполнении в том же или большем проценте реализации мобресурсов явится в глазах аналитика обстоятельством, вполне оправдывающим такой перерасход.

При оценке разрыва по статье «налог с оборота» между запланированной суммой и фактически произведенными платежами решающим моментом, очевидно, окажется показатель выполнения плана реализации. Сравнение с плановыми данными позволит установить, в какой мере указанный разрыв вызван ростом или сокращением реализации продукции на сторону.

§ 90. Анализ прочих расходов и доходов

Группа «прочих» источников потерь и накоплений, как уже отмечалось в начале главы, в принципе не должна занимать сколько-нибудь значительного места среди результатных статей. Однако на практике положение иногда оказывается иным, и сальдо «разных» доходных и расходных статей становится важ-

ным фактором при выводе чистой прибыли или дефицита. Поэтому исследование этой группы статей требует от аналитика особого внимания. Подробный учет их, предписанный действующими инструкциями, существенно облегчает задачи аналитика на данном участке. Учет ведется с разбивкой по следующим балансовым счетам, сосредоточиваемым затем на счете «Потерь и накоплений» (куда так же переносится разница, выведенная по счету реализации):

Расходы и доходы от эксплоатации жилищно-коммунального хозяйства (два отдельных счета).

Расходы и доходы по арендным статьям (два счета).

Доходы от операций с тарой.

Содержание консервированных предприятий.

Разные расходы.

Разные доходы.

Из этого перечня наибольший интерес для аналитика представляют счета расходов и доходов по эксплоатации жилищно-коммунального хозяйства и в особенности счета расходов и доходов «разных», на рассмотрении которых мы и остановимся.

Бюджет жилищно-коммунального хозяйства в ряде предприятий еще и посейчас сводится с крупным дефицитом. Перед аналитиком возникает поэтому задача исследовать причины убыточности жилхозяйства.

Из статей, характеризующих исполнение сметы жилхозяйства, внимание аналитика должны в особенности привлечь следующие: расходы по обслуживанию и содержанию жилищного хозяйства и плата за жилплощадь, ибо из практики известно, что по первой статье сплошь и рядом оказываются крупные перерасходы как следствие небрежности управления и отсутствия четкого контроля за рациональным расходованием ассигнованных на жилстроительство средств, а по доходной статье «плата за жилплощадь» весьма нередки случаи значительного недобора в силу слабой финансовой дисциплинированности лиц, живущих в домах предприятия.

Счет «разных» расходов, несмотря на скромное свое название, в действительности оказывается в фокусе внимания аналитика, потому что именно сюда попадают те статьи, которые свидетельствуют о наличии в экономике предприятия серьезных недочетов организационного и финансового порядка. Достаточно привести некоторые из включаемых в счет «разных» расходов сумм (детальный учет которых ведется в счетах второго порядка), чтобы в этом убедиться. Вот соответствующий перечень:

1. Непредусмотренные планом потери от производственного риска.

2. Потери от списания долгов за безнадежностью.

3. Потери от списания долгов за истечением давности.

4. Потери прошлых лет.

Наибольшего внимания требует от аналитика группа списа-

ний, которые связаны с дефектностью дебиторской задолженности. Если суммы, здесь числящиеся, велики, то это почти всегда является признаком недостаточно внимательного отношения финансовых органов предприятия к защите его законных интересов. Исследуя эту категорию сумм, аналитик должен установить, какие организации попали в число неплательщиков и в силу каких причин предприятие не приняло мер ко взысканию их задолженности. В отдельных случаях может потребовать тщательного изучения и статья «потери прошлых лет», поскольку среди отнесенных сюда сумм могут оказаться такие, ознакомление с которыми позволит лучше оценить степень реальности баланса предприятия к началу отчетного года[1].

Наряду с «разными потерями» заслуживают внимания и «разные доходы», в состав которых входят такие, например, статьи, как «доходы от списания кредиторской задолженности за истечением давности», «доходы от поступления списанных безнадежных долгов», «доходы прошлых лет».

§ 91. Подведение окончательных итогов анализа и формулировка конкретных предложений

На протяжении настоящей работы неоднократно подчеркивалось, что анализ деятельности предприятия по данным учета преследует практические цели, стремясь дать оперативным работникам возможно более точное представление о всей совокупности условий, благотворно или отрицательно влияющих на работу предприятия, и наметить пути к дальнейшему повышению эффективности этой работы. Поэтому завершающим аккордом всякого анализа должна явиться формулировка совершенно конкретных предложений, направленных к устранению обнаруженных в хозяйстве нездоровых явлений и к выявлению и использованию имеющихся в нем внутренних резервов.

Применительно к годовому анализу формулировка таких предложений непосредственно предписывается законом. Крайне желательно, чтобы такие же предложения аналитик сделал и в отношении анализов, проводимых в течение отчетного периода (месячных и квартальных). Дополнительной гарантией реальности вносимых предложений должно послужить широкое обсуждение обосновывающих их цифр и аналитических расчетов, общественностью каждого предприятия. Базируясь на данных отчетного анализа, директор предприятия обязан до отсылки годового отчета в вышестоящие хозяйственные инстанции отчитаться перед рабочим активом и ИТР о производственной и финансовой деятельности за год. Таким образом результаты анализа перестают быть достоянием небольшой группы руково-

---

[1] В состав «потерь прошлых лет» должны согласно инструкции включаться исправления ошибочных и неправильных сумм, отнесенных за счет потерь и накоплений в прошлом году.

дителей-хозяйственников и становятся известным самым широким слоям лиц, связанных с данным предприятием.

Считаем необходимым еще раз подчеркнуть, что наибольшая эффективность анализа будет достигнута при том условии, если аналитик, помимо учетных данных, широко использует для анализа материалы общественных организаций, отражающих творческую инициативу рабочего коллектива, акты ревизий и т. п.

Аналитик, работая на предприятии, должен почаще проверять и дополнять свои выводы, полученные в результате анализа учетных данных, ознакомлением на практике с положением дел в отдельных цехах, он должен советоваться с рабочими и инженерно-техническими работниками, обогащая свои выводы ценным опытом непосредственных участников производственного процесса.

Тов. Молотов в своем докладе на февральско-мартовском пленуме ЦК ВКП(б) указал на необходимость внимательно относиться к сигналам, идущим снизу [1].

«Надо воспитывать в наших работниках чуткость и уменье прислушиваться к сигналам, идущим снизу, со стороны рядовых работников и техников. Надо добиться того, чтобы руководитель относился к этим сигналам не по-чиновничьи бездушно, не по-сановному высокомерно. Нужна внимательность даже тогда, когда сигнал идет из чуждой среды и по чуждым нам мотивам. Если мы разовьем эту способность, способность по-большевистски вникать в эти сигналы, подвергать проверке любое, иногда кажущееся абсолютно проверенным положение в своей работе, тогда мы быстрее будем исправлять наши недостатки и предупредим происки многих вредителей и диверсантов. Ослабление же самокритики, неспособность к ее развитию ведут к бюрократизации и окостенению, что легко использовывают наши враги в своих антисоветских целях, в целях вредительства и диверсионно-шпионской работы. Чем больше мы разовьем наше уменье разбираться в недостатках своей работы, уменье отличать положительное и творческое от формально-бюрократического, тем быстрее наши кадры будут расти как настоящие большевистские организаторы, и тем быстрее народное хозяйство нашей страны догонит и перегонит передовые современные показатели в технике, в производстве и в других областях».

Вынесенный из стен служебных кабинетов в обширную аудиторию многомиллионной армии трудящихся нашей страны, анализ чрезвычайно выиграет в своем значении и станет одним из действенных средств контроля работы социалистического предприятия и борьбы с очковтирательством и вредительством и одним из факторов активного воздействия на процесс расширенного социалистического воспроизводства.

---

[1] В. М. Молотов, «Уроки вредительства, диверсии и шпионажа японо-немецко-троцкистских агентов», Партиздат, 1937 г., стр. 34.

ОГЛАВЛЕНИЕ

12

Цена 2 руб. 75 коп.
Переплет 75 коп.

ОПЕЧАТКИ

Стр.	*Строка*	*Напечатано*	*Следует читать*
63	14 сверху	важнейшие	дальнейшне
87	16 снизу	не предусматрнвает	не представляет
90	25 сверху	по материалам	по материало-
117	в таблице	Переработка	Перерасход
166	14 снизу	Объемом	**Объектом**
167	3 сверху	баланса	баланс
178	13 снизу	регуляторов	регулятивов
194	в таблнце	10 дней, 2,1 коп. 151 тыс. руб.	6 дней, 1,7 коп. 122 тыс. руб.

На странице 211, 4 абзац сверху, иачинающнйся со слов „Цнфровые данные...", не читать как ошибочно вверстанный.

Анализ хозяйственной деятельности.